DUMITRU VIŞAN

CONTABILITATEA EXPORTURILOR COMPLEXE

EDITURA ECONOMICĂ

ISBN 973-9198-12-0

© Copyright 1995, Editura Economică

Scanned with OKEN Scanner

DUMITRU VIȘAN

CONTABILITATEA EXPORTURILOR COMPLEXE

Editura Economică

Scanned with OKEN Scanner

arin

CUPRINS

Cuvânt înainte 9

1. Delimitări şi structuri privind exporturile complexe 11

2. Contabilitatea lucrărilor de construcţii - montaj executate în străinătate 17

2.1. Contabilitatea lucrărilor de construcţii - montaj executate în străinătate pe cont propriu 17

2.1.1. Obiectul şi organizarea lucrărilor de construcţii - montaj executate în străinătate 17

2.1.2. Structura cheltuielilor şi veniturilor 22

2.1.3. Organizarea contabilităţii lucrărilor de construcţii- montaj în străinătate..... 27

2.1.4. Contabilitatea operaţiilor privind lucrările

inaş
Marinescu
srl

Scanned with OKEN Scanner

de construcţii-montaj în străinătate
pe cont propriu 35
2.2. Contabilitatea lucrărilor de construcţii-
montaj în străinătate în comision 62
2.2.1. Particularităţile organizării activităţii şi
contabilităţii 62
2.2.2. Contabilitatea operaţiilor privind
lucrările de construcţii-montaj executate
în străinătate în comision 69

3. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate 99
3.1. Conţinutul şi organizarea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate 99
3.2. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada de garanţie 103
3.2.1. Contabilitatea activităţii de asistenţă
tehnică şi de service în străinătate
în perioada de garanţie la exporturile
pe cont propriu 103
3.2.2. Contabilitatea activităţii de asistenţă

Scanned with OKEN Scanner

tehnică şi de service în străinătate
în perioada de garanţie la
exporturile în comision 118

3.3. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie 128

3.3.1. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie la exporturile pe cont propriu 128

3.3.2. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie la exporturile în comision 145

BIBLIOGRAFIE 157

Scanned with OKEN Scanner

CUVÂNT ÎNAINTE

Lucrarea de faţă înmănunchează şi sistematizează cunoştinţele mai semnificative privind calculul şi evidenţa exporturilor complexe ca parte a cooperării economice internaţionale.

Lucrarea este elaborată, pe baza prevederilor Legii contabilităţii, a Regulamentului pentru aplicarea Legii contabilităţii, a Planului de conturi general şi normelor de utilizare a acestuia, a legislaţiei în vigoare până la data elaborării ei şi a unor lucrări de specialitate de comerţ exterior şi de contabilitate în comerţul exterior. De un real folos în elaborarea lucrării au fost documentarea făcută la diferite societăţi specializate, discuţiile purtate cu unii specialişti, precum şi experienţa proprie acumulată în activitatea didactică în materie de contabilitatea comerţului exterior.

Prin conţinutul său, lucrarea se adresează specialiştilor contabili în materie din domeniul comerţului exterior, studenţilor din învăţământul superior economic, în primul rând celor de la Facultăţile de Gestiune şi Contabilitate şi Relaţii Economice Internaţionale, cadrelor didactice de specialitate şi oricăror specialişti din domeniul financiar-contabil care doresc să aprofundeze contabilitatea în comerţul exterior.

Ţinând seama că ansamblul bazei documentare nu oferă în prezent soluţii şi nici metodologii contabile de principiu privind exporturile complexe, lucrarea exprimă punctul de vedere al autorului în aplicarea Planului de conturi general şi a normelor

Scanned with OKEN Scanner

de utilizare a acestuia la specificul acestei componente de cooperare economică internaţională.

Lucrarea nu abordează întreaga problematică a exporturilor complexe, iar unele din soluţiile preconizate pot genera comentarii, corecturi sau adaptări, în funcţie de particularităţile exporturilor efectuate, de modificările legislaţiei şi normelor existente sau de alţi factori.

Conştient de faptul că lucrarea este perfectibilă, adresez mulţumiri celor care, pe cale directă sau indirectă, vor semnala neajunsuri ale acesteia şi vor prezenta sugestii şi propuneri de îmbunătăţire.

Bucureşti, 7 mai 1995

Autorul

Scanned with OKEN Scanner

CONTABILITATEA EXPORTURILOR COMPLEXE

1. Delimitări şi structuri privind exporturile complexe

Exporturile complexe constituie o formă distinctă a relaţiilor economice internaţionale, apărută din necesitatea obiectivă a îmbinării exportului de produse fizice cu cel al serviciilor, asigurând avantaje atât pentru exportator cât şi pentru importator. Astfel, exportatorul, prin ofertarea o dată cu produsul fizic a unei game cât mai largi de servicii, are posibilitatea de a mări în mod considerabil volumul, de a îmbunătăţi structura şi eficienţa exporturilor. La rândul său, importatorul are avantajul realizării într-un termen cât mai redus şi exploatării optime pe tot timpul funcţionării a obiectivelor sale economice, la capacităţile proiectate.

Produsele fizice al căror export este corelat cu cel al serviciilor însoţitoare pot fi: instalaţii complexe, echipamente, obiective economice şi social-culturale, maşini, utilaje, mijloace de transport, bunuri de folosinţă îndelungată etc.

Serviciile prestate corelate cu exportul de produse fizice sunt variate şi, după natura lor, se împart în următoarele categorii:

a) servicii care **preced** exportul produselor fizice. În această categorie se cuprind serviciile

care concură la conceperea şi producerea produselor industriale de care uzează unităţile economice în calitatea lor de producător. Sunt denumite şi **servicii de producţie** şi cuprind servicii cum sunt: consulting, engineering, informating, cesionarea de licenţe, tehnologii şi procedee de fabricaţie, lucrări de explorare geologică, de construire sau modernizare şi punerea în funcţiune a unor capacităţi de producţie, know-how etc.;

b) servicii care **însoţesc** exporturile complexe. Ele se efectuează în sfera circulaţiei, sunt denumite **servicii comerciale** şi cuprind servicii de: leasing, factoring, franchising, asigurare etc.;

c) servicii care **succed** exporturile complexe. Ele contribuie la realizarea valorii de întrebuinţare, la menţinerea sau chiar sporirea ei în tot cursul utilizării bunurilor, până la scoaterea lor din uz şi pe care le efectuează în beneficiul utilizatorilor produselor industriale unităţile producătoare, comerciale sau cele specializate. În această categorie se cuprind serviciile cunoscute sub denumirea de **servicii de vânzare** cum ar fi: asistenţa tehnico-economică în timpul comercializării, transportului, punerii în funcţiune, aducerii la capacitatea optimă a exploatării produsului, a reviziilor, reparaţiilor curente şi capitale, aprovizionării cu piese de schimb, garanţia etc.

d) **alte servicii** în care se cuprind: asistenţa în domeniul organizării şi conducerii producţiei, a activităţilor de desfacere, precum şi recrutarea, formarea şi pregătirea cadrelor pentru producţie şi pentru domeniile enumerate mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

Produsele fizice şi serviciile cu care acestea se îmbină formează sfera de cuprindere a exporturilor complexe. Din acest punct de vedere, normele legale în vigoare definesc exporturile complexe astfel: "exportul de echipamente, instalaţii sau părţi de instalaţii, separat sau împreună cu tehnologii, licenţe, know- how, asistenţă tehnică, proiectare, construcţii-montaj, lucrări de punere în funcţiune şi recepţie, precum şi piesele de schimb şi materialele aferente. De asemenea, sunt considerate exporturi complexe lucrările geologice de proiectare-explorare, lucrările de exploatare pentru zăcăminte minerale, construcţii de reţele electrice, executarea de foraje de sonde, construcţii de schele , de instalaţii şi conducte de transport, depozitare şi distribuire a produselor petroliere şi gazelor naturale, precum şi realizarea de nave complete, de obiective în domeniile agriculturii, îmbunătăţirilor funciare, amenajărilor hidrotehnice, silvice, organizarea exploatărilor forestiere şi alte asemenea".[1]

Definirea dată prin normele legale şi literatura economică de specialitate pun în evidenţă că între elementele exporturilor complexe se stabilesc anumite relaţii, în sensul că exportul unui produs fizic din această categorie precede, însoţeşte şi succede anumie servicii. Unele dintre acestea, anume serviciile de producţie, sunt servicii care prin natura lor, antrenează alte servicii denumite ser-

1) Ordonanţa Guvernului României nr. 14/31.I.1995, în M. Of. 26/3.II.1995

Scanned with OKEN Scanner

vicii antrenate, ca de exemplu: serviciile comerciale, serviciile după vânzare etc. În consecinţă, în structura exporturilor complexe totale se cuprind atât **exporturi antrenante** (serviciile de producţie şi produsele fizice exportate) cât şi **exporturi antrenate** (serviciile comerciale, cele după vânzare etc.).

În definirea exporturilor complexe, pe lângă sfera şi relaţiile ce se statornicesc între componentele lor, trebuie ţinut seama şi de relaţiile dintre partea exportatoare şi cea importatoare. În acest context, în categoria exporturilor complexe se încadrează numai exporturile de astfel de produse efectuate de către o **singură unitate (exportator) care-şi asumă responsabilitatea unică pentru realizarea exportului şi au un singur beneficiar.** De exemplu, nu pot fi considerate exporturi complexe cazurile în care unităţi diferite furnizează către parteneri externi, pe baza unor contracte separate de comerţ exterior, diferite componente amintite mai înainte. Această caracteristică este pusă în evidenţă şi de prevederile legale care prevăd că "exporturile complexe se realizează pe bază de contracte externe de către un **contractant general** care poate colabora pe bază de contracte comerciale, cu subcontractanţi agenţi economici români sau străini..." ![1]

Luând în considerare elementele arătate,în literatura de specialitate sunt date definiţii

---

1) Ordonanţa a Guvernului României nr. 14/31.I.1995, art. 9, M. Of. 26/3.II.1995

Scanned with OKEN Scanner

nuanţate exporturilor complexe.[1] Dintre acestea socotim sugestivă, din punctul nostru de vedere, definiţia dată de Álmos Vorzsák în lucrarea "Marketingul exporturilor complexe"[2]: **"exporturile complexe pot fi definite** ca o formă specială de comerţ exterior, compusă dintr-un ansamblu de exporturi de produse fizice şi servicii, între care se formează strânse relaţii de antrenare, intercondiţionare şi interdependenţă, cu o structură, trăsături, organizare, tehnică şi marketing specifice, coordonate sau efectuate de către un singur exportator în beneficiul unui singur partener extern".

În funcţie de gradul de complexitate, de necesităţile şi solicitările beneficiarilor externi, exporturile complexe pot îmbrăca forme diferite, ca de exemplu: livrări la cheie, livrări de produse, înfiinţarea în străinătate de societăţi mixte de producţie ş.a.

Dacă se are în vedere gradul de antrenare şi de interdependenţă a elementelor componente, exporturile complexe se structurează în două grupe:

---

1) vezi - Al. Deteşan "Drept şi tehnică comercială internaţională", în Viaţa economică, supliment nr. 1 din 1973, vol. I, p. 434-435; - Al. Deteşan, I. Rucăreanu, B. Ştefănescu "Dreptul comerţului internaţional", în Revista economică, supliment 1976, p. 362; - Álmos Vorzsák "Marketingul exporturilor complexe", în Biblioteca organizării şi conducerii ştiinţifice", Bucureşti 1979, p. 35

2) Lucrarea menţionată împreună cu celelalte lucrări amintite şi legislaţia în vigoare au stat la baza elaborării prezentului paragraf

Scanned with OKEN Scanner

a) **exporturi cu grad înalt de complexitate** care conţin două categorii de componente ce exercită efecte de antrenare:

- servicii de producţie şi produse fizice care, prin natura lor, sunt exporturi **antrenante**, dar dispun şi de capacitatea de antrenare;

- servicii care sunt exporturi **antrenate** ca de exemplu: serviciile comerciale, serviciile după vânzări ş.a.;

b) **exporturi cu grad mediu de complexitate** care conţin o **singură** componentă cu funcţii de antrenare, anume produsele fizice, care fac posibilă antrenarea de servicii comerciale şi după vânzare.

Evident că, formele diferite pe care le îmbracă exporturile complexe diferenţiază şi metodologia de contabilizare a lor. În continuare prezentăm contabilizarea unui export antrenant şi a unui export antrenat, ambele fiind reprezentative, sub anumite aspecte, în privinţa metodologiei contabile.

Scanned with OKEN Scanner

2. Contabilitatea lucrărilor de construcţii - montaj executate în străinătate

2.1. Contabilitatea lucrărilor de construcţii - montaj executate în străinătate pe cont propriu

2.1.1. Obiectul şi organizarea lucrărilor de construcţii - montaj executate în străinătate

În cadrul exporturilor complexe, şi implicit a formelor de cooperare economică internaţională ale ţării noastre, un rol important îl au lucrările executate sub formă de lucrări de construcţii-montaj. Obiectul acestor lucrări îl formează: construirea de obiective economice noi sau modernizări de unităţi existente în industrie, agricultură şi în alte ramuri; construirea de obiective social-culturale: locuinţe, unităţi de învăţământ; alte obiective.

Similar operaţiilor de comerţ exterior privind schimburile de mărfuri, executarea de lucrări în străinătate poate fi făcută pe contul propriu al societăţilor de comerţ exterior (SCE) sau în comision.

În modalitatea executării lucrărilor pe cont propriu, contractarea lucrărilor se face de către SCE în numele, pe contul şi pe riscul lor, rezultatele activităţii reflectându-se în gestiunea proprie.

Pentru executarea de lucrări în străinătate pe cont propriu, SCE, în calitatea lor de contractant general, încheie, **pe plan intern, contracte comer-**

Scanned with OKEN Scanner

ciale cu subcontractanți agenți economici români sau străini, specializați în lucrări de proiectare, construcții- montaj, producție de materiale, utilaje, echipamente, piese de schimb și prestații de servicii.

Subcontractanții interni răspund pentru îndeplinirea tuturor obligațiilor reieșite din contractele încheiate. La rândul său, SCE, în calitatea de contractant general, preia la extern responsabilitățile subcontractanților la efectuarea exporturilor complexe.

Din punct de vedere organizatoric, pentru realizarea lucrărilor de construcții-montaj, SCE constituie în străinătate **subunități fără personalitate juridică** care-și desfășoară activitatea pe principiile autonomiei funcționale și financiar-valutare, pe bază de programe de activitate și bugete de venituri și cheltuieli.

Subunitățile din străinătate, indiferent de denumirea dată (filiale, antreprize, brigăzi, șantiere etc.), care este însă în consens cu anumite prevederi juridice, se organizează pentru execuția în întregime a unuia sau mai multor obiective. În vederea îndeplinirii programului de activitate, subunitățile din străinătate sunt dotate de SCE cu cele necesare (fonduri materiale și bănești) și răspund, potrivit principiilor de funcționare, de executarea integrală a lucrărilor la termenele contractate, de calitatea acestora, de utilizarea judicioasă a forței de muncă și mijloacelor în dotare.

Subunitățile din străinătate, neavând personalitate juridică, în principiu, nu au relații economice și financiare la extern și nu țin con-

Scanned with OKEN Scanner

tabilitatea activităţii desfăşurate dacă în ţara respectivă se realizează mai multe obiective de către unitatea economică din ţară. În acest caz, atribuţiile în domeniul relaţiilor cu beneficiarii externi şi alţi terţi, cele privind îndeplinirea obligaţiilor contractuale etc. revin unei **subunităţi coordonatoare**. Subunitatea respectivă ar urma să efectueze şi decontările cu beneficiarii externi şi alţi terţi, cu unitatea economică din ţară şi să ţină contabilitatea proprie până la nivelul balanţei de verificare.

Pe plan extern relaţia dintre SCE exportatoare în calitatea sa de contractant general (furnizor general extern) şi beneficiarul extern se dimensionează prin **contract extern** care, în viziunea prezentată cu privire la criteriile care stau la baza definirii exporturilor complexe, pot fi: contracte externe pentru care pentru decontare se convine un preţ global şi contracte externe "la cheie".

În contractele externe în care preţul de decontare se stabileşte în mod **global**, acesta rezultă din însumarea preţurilor fiecărei componente a exportului complex: echipamente şi maşini, proiecte, documentaţie tehnică şi tehnologică, licenţe şi brevete, asistenţă tehnică, piese de schimb.

Importanţa preţului global într-un contract de lucrări complexe trebuie privit sub două aspecte:

- unul economic, caz în care se are în vedere alinierea preţului la nivelul concurenţei existente pe piaţă cu condiţia acoperirii tuturor cheltuielilor necesare şi asigurării eficienţei exportului;

Scanned with OKEN Scanner

- celălalt, juridic, caz în care se are în vedere că, potrivit normelor şi uzanţelor internaţionale, preţul global nu poate fi modificat decât dacă se face dovada că, dintr-o eroare, preţurile componente nu au fost incluse.

În contractele externe în care preţul de decontare este la "**cheie**", acesta se stabileşte în condiţiile în care la terminarea lucrărilor şi efectuarea probelor obiectivul se predă spre exploatare în totalitatea componentelor lor după recepţia finală.

Remarcă. Faţă de coordonatele avute în vedere la definirea exporturilor complexe, în practică poate fi întâlnită situaţia în care pentru realizarea unui obiectiv complex, mai mulţi furnizori interni, în funcţie de interesele partenerului extern sau de posibilităţile de executare a celorlalte activităţi pe plan local, pot încheia **contracte separate de livrări pentru fiecare componentă a exportului complex.** În acest caz livrările nu se consideră, în accepţia prezentată mai înainte, ca exporturi complexe ci ca **exporturi obişnuite, care urmează regimul contabil al exporturilor de mărfuri generale.**

Din punct de vedere financiar, decontarea lucrărilor în străinătate pe contul propriu al SCE se face în următoarea succesiune:

- SCE în calitatea sa de furnizor general extern achită subcontractanţilor interni sau externi, preţurile din contractele încheiate, pe măsura executării de către aceştia a obligaţiilor contractuale. Plata se face unor subcontractanţi iniţial sub formă de avans, şi, apoi, pe măsura executării obligaţiilor contractuale, pentru diferenţa facturată. Avansurile se achită de către SCE din sumele încasate în

Scanned with OKEN Scanner

acest scop de la partenerul extern, iar diferența din disponibilități proprii sau din credite bancare;

- decontarea cu partenerii externi se face potrivit prevederilor contractelor referitoare la condițiile de plată, adică: avans încasat înaintea începerii lucrărilor, plăți la livrare, plăți periodice (de regulă trimestrial, pe măsura executării lucrărilor), plăți finale după recepțiile efectuate.

Se înțelege că, fiind vorba de exporturi pe credit comercial în prețul extern, sau separat, se include și dobânda externă din care SCE își acoperă dobânda internă pentru creditele contractate la băncile comerciale pentru plata subcontractanților interni.

De asemenea, trebuie precizat că, la exporturile complexe, partenerii externi reține SCE o **cotă de garanție** de bună execuție sau solicită o **scrisoare de garanție bancară** care se restituie la expirarea perioadei de garanție dacă derularea contractului extern s-a făcut normal.

La rândul lor, SCE includ în prețul extern cote de risc, penalități și neprevăzute pentru efectuarea de cheltuieli cu această destinație în perioada de garanție a lucrărilor, uneori și în perioada de execuție.

Atât pentru cota de garanție reținută de partenerii externi cât și pentru cota de risc, penalități și neprevăzute pentru cheltuielile efectuate în perioada de garanție SCE constituie provizioane cu această destinație.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.2. Structura cheltuielilor şi veniturilor

Ca orice activitate economică, lucrările de construcţii-montaj necesită efectuarea de cheltuieli şi generează, totodată, venituri şi implicit rezultate financiare.

Cheltuielile efectuate exprimă totalitatea consumurilor de mijloace de producţie, forţă de muncă şi mijloace băneşti ocazionate.

În raport de locul de efectuare şi de moneda folosită, cheltuielile se grupează în cheltuieli efectuate în ţară de SCE în lei, uneori şi în valută, şi cheltuieli efectuate în străinătate de subunităţi în valută locală[1].

- **Cheltuielile efectuate în ţară în lei de SCE** privesc: lucrările şi serviciile plătite subcontractanţilor interni la preţurile sau tarifele negociate (proiectare, materiale, construcţii-montaj etc.), amortizarea mijloacelor fixe aparţinând SCE date în folosinţa subunităţilor din străinătate, chirii pentru maşinile şi utilajele închiriate din ţară de la diverşi terţi, echipament de lucru, obiecte de inventar, S.D.V, cheltuieli de transport şi asigurare pe parcurs extern privind valorile materiale din ţară transportate subunităţilor din străinătate, cheltuieli de transport dus-întors pentru personal, alte

1) Termenul de valută locală trebuie înţeles în sensul de valută a ţării în care se execută lucrările. Cum în prezent lucrările în străinătate se execută, de regulă, în ţări cu o economie sub nivelul ţărilor dezvoltate, valuta lor este neconvertibilă.

Scanned with OKEN Scanner

cheltuieli efectuate în țară: comisioane și speze bancare, cheltuieli generale ale SCE etc.

Remarcă. Cu excepția cheltuielilor de transport de mărfuri și persoane, toate cheltuielile pe parcurs extern până la subunitățile din străinătate se plătesc prestatorilor de servicii rezidenți, în lei, potrivit Regulamentului privind efectuarea operațiunilor valutare[1]. Dacă serviciile respective sunt prestate de nerezidenți în România plata se face în valută.

Cheltuielile efectuate în străinătate de subunități în valută locală au ca obiect: consumurile de materiale aprovizionate pe plan local, salariile plătite personalului din străinătate, chiriile plătite pentru utilajele închiriate pe plan local, taxele și impozitele locale, cheltuielile administrativ-gospodărești ale subunităților din străinătate, diurnă, cazare și transport local pentru personalul român ce lucrează la subunitățile din străinătate etc.

Distincția între cele două categorii de cheltuieli este necesară pentru planificarea (estimarea) lor, întocmirea și execuția b.v.c, precum și pentru organizarea contabilității financiare și de gestiune.

Veniturile din executarea de lucrări în străinătate reprezintă încasările de la partenerii externi.

---

1) B.N.R - Regulament privind efectuarea operațiunilor valutare nr. V/10813, în M.Of. nr. 263 din 19 septembrie 1994 ; Circulara B.N.R. nr. 23/8 mai 1995, în M. Of. nr. 94/1995.

Scanned with OKEN Scanner

Pornind de la faptul că cheltuielile efectuate se grupează în două categorii: cheltuieli interne în lei şi cheltuieli externe în valută locală, preţul extern se fundamentează pe două componente:

- o parte destinată să acopere cheltuielile interne şi să asigure profitul SCE;

- cealaltă parte destinată să acopere cheltuielile externe în valută locală; fără să fie aducătoare de profit.

Atât evidenţa veniturilor cât şi încasarea lor pot fi efectuate, aşa cum vom vedea în paragraful următor, în mai multe variante, cele mai uzitate fiind: evidenţa veniturilor şi încasărilor externe în valută locală la subunităţi şi evidenţa veniturilor şi încasărilor în valută convertibilă la SCE.

Referitor la structura şi decontarea preţului extern al lucrărilor executatetrebuie reţinute următoarele aspecte:

a) **în legătură cu structura preţului extern.** Negocierea acestuia se face ţinând seama de necesitatea acoperirii cheltuielilor privind executarea lucrărilor, asigurării profitului SCE şi resurselor financiare necesare efectuării unor cheltuieli peste cele menţionate anterior. Pentru acest din urmă caz în calculul de fundamentare a preţului extern se iau în consideraţie în mod distinct două componente:

- cheltuielile probabile care se efectuează în perioada de garanţie cu remedierile, reparaţiile şi întreţinerile;

- cheltuielile neprevăzute (refacerea unor lucrări, penalităţi pentru întârziere etc.), in-

Scanned with OKEN Scanner

dividualizate în preţul extern sub denumirea de cotă de risc, penalităţi şi neprevăzute;

b) **în legătură cu decontarea preţului extern:**

- în toate cazurile SCE încasează de la beneficiarul extern un avans pentru care îi eliberează o scrisoare de garanţie bancară. Avansul respectiv este reţinut de beneficiarul extern la facturarea lucrărilor executate;

- decontarea diferenţei preţului extern se face periodic, de regulă trimestrial, proporţional cu stadiul lucrărilor executate pe bază de situaţii de lucrări;

- cu ocazia decontărilor trimestriale, beneficiarul extern reţine SCE o cotă de garanţie din preţul extern în valută convertibilă calculată în procente faţă de preţul extern. La înţelegerea părţilor, cota de garanţie de bună execuţie poate fi înlocuită cu o scrisoare de garanţie bancară. La expirarea perioadei de garanţie, dacă derularea contractului extern s-a făcut normal, beneficiarul extern restituie cota de garanţie sau eliberează scrisoarea de garanţie bancară.

Remarcă

Preţul extern se exprimă în valută convertibilă, de regulă în dolari, iar dacă prin contractul extern se convine, poate fi exprimat şi în valută locală. Decontarea se face însă în modul arătat: în valută convertibilă şi în valută locală. Uneori decontarea poate fi făcută prin compensaţie: plata parţială în valută şi a diferenţei în produsele fabricate sau în alte produse sau plata integrală în produse în compensaţie.

Scanned with OKEN Scanner

Ţinând seama de cele arătate, în continuare, prezentăm un model simplificat de centralizare a componentelor preţului extern care, bineînţeles, pentru fiecare componentă are o anexă detaliată de fundamentare.

Centralizatorul valoric (simplificat) al lucrării ....

Nr. crt.	Denumirea componentelor	Cheltuieli interne		Cheltuieli externe transport, asigurare[3]	Cheltuieli externe locale		Total $
		lei[1]	$2		$	Valută locală	
1.	Proiectare						
2.	Materiale			x			
3.	Lucrări C + M						
4.	Probe; recepţie			x	x	x	
5.	Alte cheltuieli						
6.	Transport extern	x	x		x	x	
7.	Transport local	x	x	x	x		
8.	Taxe şi impozite locale	x	x	x	x		
9.	Alte cheltuieli						
	TOTAL I						
10.	Cotă r.p.n. 0/0[4]						
	TOTAL II						

1 Preţuri de cumpărare negociate

2 Preţuri externe negociate

3 Tarife de servicii

4 Cotă r.p.n.: % din total I

Din analiza datelor privind cheltuielile şi veniturile din lucrările executate se desprinde concluzia că rezultatul financiar este dat de diferenţa dintre preţul extern în valută convertibilă şi chel-

Scanned with OKEN Scanner

tuielile interne, diferenţă care, în fapt, exprimă aportul valutar brut realizat.

Toate celelalte componente ale preţului extern: cheltuielile pe parcurs extern şi cheltuielile externe locale sunt egale cu încasările de la extern şi, ca atare, nu au rezultat financiar. Din această concluzie rezultă şi faptul că, în planul metodologiei contabile, preţul extern ar trebui reflectat în două conturi distincte de venituri (similar exportului de mărfuri generale): 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" pentru partea preţului extern în valută convertibilă şi 708 "Venituri din activităţi diverse" pentru partea preţului extern în valută locală.

Cheltuielile şi veniturile privind lucrările executate sunt reflectate în contabilitatea financiară potrivit clasificaţiei contabile pe activităţi privite după natura lor: exploatare, financiară, excepţională, şi în cadrul lor pe feluri de cheltuieli, respectiv pe categorii de venituri, ca şi în cazul celorlalte operaţii de comerţ exterior.

2.1.3.Organizarea contabilităţii lucrărilor de construcţii- montaj în străinătate

În principiu contabilitatea lucrărilor executate în străinătate poate fi organizată centralizat sau descentralizat.

Forma centralizată de organizare a contabilităţii este cea mai accesibilă sub raportul metodologiei contabile. Ea presupune ca toate operaţiile economico-financiare efectuate atât în ţară cât şi în străinătate de către subunităţi să se

Scanned with OKEN Scanner

reflecte în contabilitatea unității economice din țară.

Faptul că fiecare țară impune, de regulă, prin legislația sa ținerea contabilității operațiilor efectuate de subunitățile aparținând persoanelor juridice străine, forma centralizată de organizare a contabilității practic nu se aplică, rămânând ca o alternativă pentru cazul când nu există obligativitatea și necesitatea conducerii contabilității de către subunități.

Forma descentralizată de organizare a contabilității este caracteristică lucrărilor executate în străinătate. Potrivit prevederilor Legii contabilității și a Regulamentului de aplicare, **subunitățile din străinătate** fără personalitate juridică ce aparțin persoanelor juridice cu sediul în România **au obligația** organizării și conducerii contabilității **potrivit normelor legale din țara noastră.** Aceeași obligație revine și subunităților din țara noastră aparținând unor persoane juridice cu sediul în străinătate.

Întrucât prevederi similare aplică și țările în care funcționează subunități ale unităților economice din țara noastră, rezultă că subunitățile din străinătate conduc, de fapt, o **contabilitate dublă:**

- una care să corespundă legislației țării în care-și desfășoară activitatea;

- una care să corespundă legislației din România.

Reflectarea în contabilitatea subunităților din străinătate a operațiilor efectuate potrivit legislației țării noastre poate fi făcută fie în moneda națională a țării noastre (în lei), fie în devize. În acest din urmă caz normele legale prevăd ca la sfârșitul exercițiului finan-

Scanned with OKEN Scanner

ciar, pe baza balanței de verificare transmisă de subunități, unitatea economică să facă convertirea în lei a soldurilor și rulajelor conturilor în vederea centralizării datelor și întocmirii bilanțului contabil.

În cursul exercițiului financiar, înregistrarea operațiilor economico-financiare în contabilitatea curentă a unității economice din țară și a subunităților din străinătate se asigură prin transmiterea reciprocă a notelor de debitare-creditare la care se anexează documentele justificative.

Organizarea și conducerea descentralizată a lucrărilor executate în străinătate poate conduce la **metodologii diferite** de contabilizare a operațiilor efectuate, în funcție de modul de evidență a conturilor de bilanț din clasele 1-5, în principal a conturilor de creanțe și angajamente externe și de decontare a acestora, și a conturilor externe de gestiune din clasele 6 și 7.

Dacă avem în vedere **conturile de bilanț** din clasele 1-5, putem deosebi următoarele situații de organizare:

- evidența creanțelor externe (cont 411) la subunitățile din străinătate, cu decontarea prețului extern în totalitate în conturile deschise la băncile din străinătate, urmând ca subunitățile să transfere în țară unității economice veniturile nete (aportul valutar net) în valută convertibilă;

- evidența creanțelor externe (cont 411) la subunitățile din străinătate cu decontarea în țară a părții prețului extern reprezentând venitul net (aportul valutar) în valută convertibilă și în

Scanned with OKEN Scanner

străinătate a părţii preţului extern destinat să acopere cheltuielile în valută locală;

- evidenţa creanţelor externe (cont 411) la unitatea economică din ţară, cu decontarea preţului extern în ţară pentru partea în valută convertibilă şi în străinătate pentru partea în valută locală;

- evidenţa creanţelor externe (cont 411) la unitatea economică din ţară cu decontarea totală a preţului extern fie la unitatea din ţară, fie la subunităţile din străinătate, urmând ca structurile respective să-şi transfere încasările cuvenite.

Dacă avem în vedere **conturile externe de gestiune** din clasele 6 şi 7 putem deosebi următoarele situaţii:

- fiecare structură organizatorică, unitatea din ţară, respectiv subunităţile din străinătate să-şi contabilizeze în cursul exerciţiului financiar cheltuielile şi veniturile proprii. La sfârşitul exerciţiului financiar, prin centralizarea datelor subunităţilor, în contabilitatea unităţii economice vor apare evidenţiate totalitatea cheltuielilor şi veniturilor (ale unităţii şi subunităţilor);

- cheltuielile şi veniturile să fie reflectate în totalitate la unitatea economică. În acest caz, în cursul exerciţiului financiar, subunităţile din străinătate transmit unităţii economice cheltuielile efectuate şi veniturile facturate pe măsura efectuării operaţiilor. Se înţelege că, la subunităţi, atât cheltuielile cât şi veniturile urmează să fie evidenţiate direct în contul 481 "Decontări între unitate şi subunităţi", cu analitice corespunzătoare felului cheltuielilor şi veniturilor din clasele 6 şi 7;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile şi veniturile să fie reflectate în totalitate la subunităţi, unitatea din ţară transmiţând subunităţilor cheltuielile şi veniturile facturate pe măsura efectuării operaţiilor. La subunităţile din străinătate, atât cheltuielile cât şi veniturile vor fi evidenţiate distinct: cheltuieli, respectiv venituri în valută locală şi cheltuieli, respectiv venituri în valută convertibilă. La sfârşitul exerciţiului financiar, prin centralizarea datelor subunităţilor, conturile de cheltuieli şi de venituri apar evidenţiate în totalitatea lor la unitatea economică.

Remarcă

Reflectarea cheltuielilor şi veniturilor în contabilitatea unităţii economice şi a subunităţilor în una din variantele menţionate este în dependenţă de modul de organizare a contabilităţii de gestiune. În concret, este vorba de faptul dacă urmărirea cheltuielilor, calculaţia costurilor şi analiza lor în corelaţie cu veniturile realizate pe obiective să fie făcută de unitatea economică sau de către subunităţi.

În ce priveşte **conturile utilizate** pentru înregistrarea operaţiilor acestea, în general, sunt comune tuturor unităţilor economice. Specifică acestui tip de activitate este, totuşi, utilizarea contului **481 "Decontări între unitate şi subunităţi"** care evidenţiază relaţiile dintre structurile organizatorice menţionate.

În legătură cu acesta trebuie remarcat că, în normele de aplicare a planului de conturi, decontările între cele două structuri sunt limitate numai la valori materiale şi băneşti.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru activitatea de construcţii-montaj în străinătate şi în general pentru exporturile complexe realizate în străinătate prin subunităţi fără personalitate juridică este necesară **extinderea**, funcţiunii contului şi la alte categorii de decontări cum ar fi cele referitoare la cheltuielile efectuate şi veniturile realizate. În aceste condiţii, în contul 481, în debit, la unitatea economică s-ar mai înregistra:

- veniturile realizate transmise de subunităţi (481 = 704);

- materialele aprovizionate de unitatea economică pentru subunităţi (481 = 410);

iar în credit:

- cheltuielile efectuate de subunităţi transmise unităţii (clasa 6 = 481);

- veniturile încasate de la subunităţi (512 = 481) ş.a.

La subunităţile din străinătate funcţia contului este inversă.

Pentru a răspunde necesităţilor de reflectare a lucrărilor executate în străinătate contul 481 ar urma să se dezvolte pe conturi sintetice de gradul II corespunzător categoriilor de decontări la care se referă (şi în cadrul lor pe subunităţi) şi anume:

481.1 "Decontări privind fondul de rulment";

481.2 "Decontări privind stocurile";

481.3 "Decontări privind trezoreria";

481.4 "Decontări privind cheltuielile";

481.5 "Decontări privind veniturile";

481.8 "Alte decontări".

Ţinând seama că realizarea obiectivelor complexe necesită eforturi financiare mari, prin contractele ex-

Scanned with OKEN Scanner

terne se prevede **încasarea de avansuri** de la partenerii externi, atât în valută convertibilă cât şi în valută locală. Avansurile încasate se evidenţiază în contul 419 "Clienţi-creditori" şi se reţin de partenerii externi din valoarea facturată de SCE.

O altă particularitate a conturilor utilizate se referă la faptul că pentru lucrările executate în străinătate, partenerii externi reţin o **cotă de garanţie** de bună execuţie. Pentru cota de garanţie reţinută, unitatea din ţară sau subunităţile din străinătate, după caz, constituie, potrivit legii, **provizioane pentru riscuri şi cheltuieli**. Cota de garanţie reţinută se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 267 "Creanţe imobilizate", iar provizionul constituit cu ajutorul contului 1512 "Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor".

De asemenea, pentru cheltuielile efectuate în perioada de garanţie, atât unitatea din ţară cât şi subunităţile din străinătate constituie provizioane care se reflectă în contul 1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli".

Provizioanele pentru cota de garanţie se constituie concomitent cu decontarea lucrărilor când clienţii externi reţin din preţul extern cota respectivă în baza prevederilor contractuale. Provizioanele pentru cheltuielile în perioada de garanţie se constituie, de regulă, la recepţia obiectivelor şi se regularizează apoi la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar următor până la expirarea perioadei de garanţie.

Ultima problemă privind organizarea contabilităţii lucrărilor în străinătate priveşte **modul de reflectare a veniturilor**, ştiut fiind că suma acestora formează cifra de afaceri.

Scanned with OKEN Scanner

Ca şi în cazul exporturilor de mărfuri generale pot fi luate în discuţie trei variante:

1. reflectarea veniturilor totale **în două conturi** distincte de venituri: 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" pentru încasările valutare nete, în valută convertibilă şi 708 "Venituri din activităţi diverse" pentru încasările valutare externe în valută locală. Motivaţia acestei variante o constituie, în opinia noastră, faptul că pentru activitatea desfăşurată în străinătate veniturile sunt calculate la nivelul cheltuielilor efectuate fără a se obţine rezultat financiar;

2. reflectarea veniturilor **în totalitatea lor în contul 704**. Motivaţia are la bază faptul că activitatea din străinătate este în esenţă de construcţii-montaj, chiar dacă veniturile în valută locală se calculează la nivelul cheltuielilor efectuate, neafectând analiza contului de Profit şi pierdere. Dezavantajul l-ar constitui neconcordanţa dintre indicatorii micro şi macro economici în eventualitatea că datele societăţilor comerciale devin surse informaţionale pentru contabilitatea naţională;

3. reflectarea veniturilor la nivelul **încasărilor valutare nete** în contul 704 şi a celorlalte venituri cu ajutorul conturilor de terţi (462 "Creditori diverşi"). Dezavantaje: micşorarea cifrei de afaceri, înregistrarea cheltuielilor locale după o altă metodologie care ar veni în contradicţie cu normele actuale.

Faţă de cele arătate, în lipsa temporară a unor reglementări, optăm pentru aplicarea primei variante.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.4.Contabilitatea operaţiilor privind lucrările de construcţii-montaj în străinătate pe cont propriu

Principalele operaţii privind contabilitatea lucrărilor executate în străinătate privesc cheltuielile, veniturile şi rezultatele financiare, decontările cu terţii, decontările între SCE şi subunităţi pentru valorile materiale şi băneşti transmise reciproc, precum şi alte decontări generate de derularea exporturilor din această categorie.

Pentru **exemplificarea** metodologiei contabile, considerăm că SCE "X" execută în exerciţiul N o **lucrare de construcţii - montaj pe cont propriu** în Iordania, în următoarele condiţii:

1. **Valoarea lucrării** potrivit referatului de vânzare aprobat şi contractului extern încheiat, expriată în valută convertibilă, este de 180.000$. În valută locală valoarea lucrării este calculată la suma de 60.000 Dinari Iordanieni (D.I.), raportul dintre D.I. şi $ fiind: 1 DI = 3 $ S.U.A.

2. **Cheltuielile** necesitate de executarea lucrării cuprinse în referatul de vânzare şi în anexele acestuia sunt structurate astfel:

a) **cheltuieli externe** efectuate de către subunitatea din Iordania 15.000 D.I. (45.000 $), din care: materiale 2250 D.I.; salariile personalului care lucrează în Iordania 10.000 DI; chirii pentru utilajele închiriate pe plan local 2000 DI;

Scanned with OKEN Scanner

provizioane pentru cheltuieli în perioada de garanţie 750 DI;

b) **cheltuieli interne** efectuate de către SCE în ţară 182.250.000 lei, din care: lucrări şi servicii prestate de terţi (subcontractanţi interni : proiecte, executarea mecanizată a lucrărilor etc.) 98.000.000 lei; salariile personalului român care lucrează la subunităţile din Iordania care se plătesc membrilor familiilor acestora 15.500.000 lei; materiale aprovizionate din ţară expediate direct subunităţii din străinătate de către furnizorii interni 40.000.000 lei; cheltuieli de transport pe parcurs extern (fonduri fixe, materiale) 9.000.000 lei; provizioane pentru cheltuieli în perioada de garanţie 4.000.000 lei; provizioane pentru garanţii acordate clientului extern 15.750.000 lei[1].

3. **Decontarea lucrării** cu partenerul extern se face astfel:

- avans încasat 10% din valoarea lucrării, din care 25% în valută locală (încasat de subunitate) şi 75% în $ (încasat de SCE);

- diferenţa se încasează trimestrial, pe bază de situaţii de lucrări, de către subunitate în valută locală şi de către SCE şi $, în proporţia amintită: 25% în valută locală, 75% în valută convertibilă;

- la decontarea sumelor datorate în valută convertibilă, partenerul extern reţine, potrivit contrac-

1 Pentru simplificarea operaţiilor s-a făcut abstracţie de T.V.A.

Scanned with OKEN Scanner

tului încheiat, cota de garanţie de bună execuţie de 5% din valoarea totală a lucrării;

- perioada de garanţie este de 12 luni de la data recepţiei finale (20.12.N - 20.12.N + 1), la expirarea acesteia partenerul extern restituie SCE cota de garanţie.

4. **Cheltuielile efectuate în perioada de garanţie:**

a) de subunitatea din străinătate 700 DI, din care: diurnă, cazare, transport local 200 DI; servicii prestate de terţi 500 DI;

b) de SCE, diverse materiale 3.000.000 lei.

5. **Cursurile valutare** utilizate sunt:

$: la încasarea avansului 1700 lei, la facturarea lucrărilor 1740 lei, la încasarea lucrărilor 1750 lei, la 31.12.N. şi în tot exerciţiul N + 1 1800 lei; DI: 5400 lei atât în exerciţiul N cât şi în N + 1.

6. **Precizări** privind modul de organizare a contabilităţii:

- se organizează în formă descentralizată;

- subunitatea ţine evidenţa creanţelor externe (cont 411), dar încasarea se face astfel: de subunitate în valută locală, de SCE în $ în proporţia arătată;

- fiecare structură organizatorică îşi organizează evidenţa cheltuielilor şi veniturilor proprii: subunitatea în valută locală, SCE în lei;

Scanned with OKEN Scanner

- la sfârşitul fiecărui exerciţiu subunitatea transmite SCE cu note de debitare - creditare cheltuielile efectuate şi veniturile realizate, precum şi balanţa de verificare, aceasta din urmă în valută locală;

- operaţiile se înregistrează separat pentru exerciţiul N în care se construieşte obiectivul şi pentru exerciţiul N + 1 perioadă de garanţie, atât de către subunitate cât şi de către SCE.

Calculul indicatorilor necesari contabilizării operaţiilor:

1. **Valoarea lucrării**

180.000 $: 3 = 60.000 D.I., din care:

- în valută locală:

180.000 $ x 25% = 45.000 $: 3 = 15.000 D.I.

- în valută convertibilă:

180.000 $ x 75% = 135.000 $

2. **Avansul încasat**

Total: 180.000 $ x 10% = 18.000 $, din care:

- în valută locală:

18.000 $ x 25% = 4.500 $: 3 = 1.500 D.I.

- în valută convertibilă:

18.000 $ x 75% = 13.500 $

3. **Cota de garanţie** reţinută de clientul extern :

180.000 $ x 5% = 9000 $

4. **Diferenţa încasată** pe bază de situaţii de lucrări:

- în valută locală: 15.000 DI x 90% = 13.500 DI

Scanned with OKEN Scanner

– în valută convertibilă: 135.000$ x 90% = 121.500 $

121.500 $ - 9000 $/cg = 112.500 $.

Înregistrarea operaţiilor la subunitatea din străinătate în exerciţiul N

1. Încasarea avansului în valută locală în proporţie de 25% din suma totală a avansului calculat (118000$) şi evidenţierea avansului în valută convertibilă de transferat în ţară SCE de către partenerul extern (13500 $: 3 = 4500 DI): 75% din suma totală a avansului:

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	419 "Clienţi-creditori"	1.500 D.I.
4815 "Decontări privind veniturile"	=	419 "Clienţi - creditori	4.500 D.I.

2. Înreistrarea materialelor aprovizionate pe plan local în sumă de 2.250 D.I. şi plata acestora:

301 "Materiale consumabile"	=	401 "Furnizori"	2.250 D.I.
401 "Furnizori"	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	2.250 D.I.

3. Înregistrarea materialelor primite din ţară de la SCE şi decontarea cu SCE a consumului lor : 40.000.000 lei : 5400 lei/ DI = 7407 DI

Scanned with OKEN Scanner

301 "Materiale consumabile"	=	481.2 "Decontări privind stocurile	7.407 D.I.
481.2 "Decontări privind stocurile"	=	301 "Materiale consumabile"	7.407 D.I

4. Cheltuielile locale efectuate de subunitate în sumă totală de 15.000 DI (inclusiv provizioanele constituite):

601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"	2.250 D.I.
612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"	=	5124 "Conturi la bănci în devize	2.000 D.I.
641 "Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"	=	5124 "Conturi la bănci în devize[1]	10.000 D.I.
681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	750D.I.

5. Facturarea trimestrială a lucrărilor executate 180.000 $, din care:

- În valută locală 180.000 $ x 25% = 45.000 $: 3 = 15.000 DI

1 Se presupune că plata salariilor se face prin conturi personale deschise la bancă salariaţilor.

Scanned with OKEN Scanner

– În valută conv. 180.000 $ x 75% = 135 000 $: 3 = 45.000 DI

411 "Clienţi"	=	%		60.000 D.I.
		708	"Venituri din activităţi diverse"	15.0000 D.I.
		481.5	"Decontări privind veniturile"	45.000 D.I.

6. Decontarea cu partenerul extern a contravalorii lucrărilor facturate în valută locală:

– Valoarea facturată ..... 15.000 DI

– Avans încărcat ..... 1.500 DI

– Diferenţă de încasat .....13.500 DI

%	=	411	"Clienţi"	15.000 D.I.
419 "Clienţi - creditori"				1.500 D.I.
5124 "Conturi la bănci în devize"				13.500 D.I.

7. Decontarea cu partenerul extern pentru contravaloarea lucrărilor facturate în valută convertibilă, încasată de către SCE. Baza documentară: nota de creditare transmisă de SCE şi copie de pe extrasul de cont transmis de partenerul extern:

– Valoarea facturată: 135000 $: 3 = 45.000 DI

– Avans încasat : 13.500 $: 3 = 4.500 DI

– Diferenţă de încasat: 121.500 $: 3 = 40.500 DI

Scanned with OKEN Scanner

%	=	411 "Clienţi"	45.000 D.I.
419 "Clienţi - creditori"			4.500 D.I.
481.5 "Decontări privind veniturile"			40.500 D.I.

8. Închiderea la sfârşitul exerciţiului N a conturilor de cheltuieli, prin transmiterea lor cu notă de debitare SCE din ţară:

481.4 "Decontări privind cheltuielile"	=		15.000 D.I.
		601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	2.250 D.I.
		612 "Cheltuieli cu redevenţele, ţiile de gestiune" şi chiriile	2.000 D.I.
		641 "Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"	10.000 D.I.
		681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările provizioanele"	750 D.I.

9. Închiderea la sfârşitul exerciţiului N a contului de venituri, prin transmiterea acestora SCE cu notă de creditare : 15.000 D.I

708 "Venituri din activităţi diverse"	=	481.5 "Decontări privind veniturile"	15.000 D.I.

Scanned with OKEN Scanner

10. Închiderea conturilor de decontări privind cheltuielile şi veniturile:

- Debit: 481.5 " Decontări privind veniturile" ..... 15.000 Di
- Credit: 481.4" Decontări privind cheltuielile"..... 15.000 Di.

Întocmirea de către subunitate a balanţei de verificare la sfârşitul exerciţiului N şi transmiterea acesteia SCE din ţară:

Balanţa de verificare încheiată la 31.12.N de subunitatea .....în D.I.

Conturi	Solduri iniţiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1518	–	–	–	750	–	750	–	750
301	–	–	9.657	9.657	9.657	9.657	–	–
401	–	–	2.250	2.250	2.250	2.250	–	–
411	–	–	60.000	60.000	60.000	60.000	–	–
419	–	–	6.000	6.000	6.000	6.000	–	–
481	–	–	60.000	60.000	60.000	60.000	–	–
5124	–	–	15.000	14.250	15.000	14.250	750	–
601	–	–	2.250	2.250	2.250	2.250	–	–
612	–	–	2.000	2.000	2.000	2.000	–	–
641	–	–	10.000	10.000	10.000	10.000	–	–
681	–	–	750	750	750	750	–	–
708	–	–	15.000	15.000	15.000	15.000	–	–
TOTAL	–	–	182.907	182.907	182.907	187.907	750	750

Remarcă Disponibilul aferent provizionului constituit pentru cheltuielile în perioada de garanţie (credit cont 1518) se regăseşte în contul 5124 pentru suma de 750 D.I.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea operațiilor la SCE în exercițiul N

1. Înregistrarea avansului încasat de la partenerul extern în valută convertibilă : 180.000 $ x 10% = 18.000 $ x 75% = 13.500 $.

- Val. în lei a avansului : 13.500 $ x 1700 lei = 22.950.000 lei

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	481.5 "Decontări privind venitu-rile		22.950.000

2. Înregistrarea materialelor aprovizionate din țară în sumă de 40.000.000 lei, expediate direct subunității din Iordania din depozitele furnizorilor:

481.2 "Decontări privind stocurile"	=	401 "Furnizori"		40.000.000

3. Cheltuielile efectuate în țară în lei pentru executarea lucrării în străinătate, inclusiv provizioanele constituite, 182.250.000 lei:

601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	481.2 "Decontări privind stocurile		40.000.000
624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	=	401 "Furnizori"		9.000.000
628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	=	401 "Furnizori"		98.000.000

Scanned with OKEN Scanner

641	"Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	5121 "Conturi la bănci în lei" [1]	15.500.000
681	"Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=	%	19.750.000
			1512 "Provizioane pentru garanții acordate clienților"	15.750.000
			1518 "Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	4.000.000

4. Se achită furnizorii interni: 9000.000 lei + 98.000.000 lei = 107.000.000 lei

401	"Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	107.000.000

5. Factura lucrărilor executate în valută convertibilă de către subunitate: 135.000 $ x 1.740 lei = 234.900.000 lei

481.5	"Decontări privind veniturile"	=	704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	234.900.000

1 Se consideră, pentru simplificare, că plata salariilor se face prin virarea lor în conturile personale ale salariaților deschise la bancă.

Scanned with OKEN Scanner

6. Decontarea cu partenerul extern pentru partea preţului extern facturată în valută convertibilă:

- Valoare facturată 135.000 $
- Avans încasat 13.500 $
- Diferenţă: 121.500 $ x 1.750 lei = 212.625.000 lei
- Cota de garanţie: 9.000 $ x 1.750 lei = 15.750.000 lei
- Diferenţă încasată:
  112.500 $ x 1750 lei = 196.875.000 lei

%	=	481.5 "Decontări privind veniturile"	212.625.000
267 "Creanţe imobilizate"			15.750.000
5124 "Conturi la bănci în devize"			196.875.000

7. Diferenţele de curs valutar aferente avansului încasat:

- Valoarea în lei la încasare: 13.500 $ x 1.700 lei = 22.950.000 lei
- Valoarea în lei la reţinere: 13.500 $ x 1750 lei = 23.625.000 lei
- Dcv(-) 675.000

665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	481.5 "Decontări privind veniturile"	675.000

Scanned with OKEN Scanner

8. Diferenţele de curs valutar aferente creanţei încasate:

- Valoarea facturată: 135.000 $ x 1740 lei = 234.900.000 lei
- Valoarea la încasare: 135.000 $ x 1750 lei = 236.250.000 lei
- Dcv(+) .....1.350.000 lei

481.5 "Decontări privind veniturile"	=	765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	1.350.000

9. Preluarea la sfârşitul exerciţiului N, pe bază de notă de debitare, a cheltuielilor efectuate în valută locală de subunitate. Cursul D.I. = 5400 lei:

%	=	481.4 "Decontări privind cheltuielile" (15.000 DI x 5400 lei)	81.000.000
601 "Cheltuieli cu materialele consumabile" (2250 DI x 5400 lei = = 12.150.000 lei)			12.150.000
612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile" (2.000 DI x 5400 lei = = 10.800.000 lei)			10.800.000
641 "Cheltuieli cu remuneraţiile personalului (10.000 DI x 5400 lei = = 54.000.000 lei)			54.000.000

Scanned with OKEN Scanner

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" (750 DI x x5400 lei = 4.050.000 lei)	4.050.000

10. Preluarea la sfârşitul exerciţiului pe bază de notă de creditare transmisă de subunitate, a veniturilor realizate în valută locală: 15.000 DI x 5400 lei = 81.000.000 lei

481.5 "Decontări privind veniturile"	=	708 "Venituri din activităţi diverse"	81.000.000

11. Închiderea reciprocă, pe analitice, a conturilor de decontări privind cheltuielile şi veniturile din lucrările în străinătate:

- Debit: 481.4 "Decontări privind cheltuielile"..... 81.000.000
- Credit: 481.5 "Decontări privind veniturile"..... 81.000.000

12. Calculul şi înregistrarea diferenţelor de curs valutar aferente disponibilităţilor în valută la 31.12.N:

- Sold cont 5124 în $: 126.000 $ x 1800 lei / curs 31.12.N = ...226.800.000 lei
- Soldul în lei al contului 5124 la 31.12.N = ...219.825.000 lei
- D cv(+)..... 6.975.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	6.975.000 lei

13. Calculul diferenţelor de conversie aferente creanţelor imobilizate în valută:

- Sold cont 267 în $: 9000 $ x 1810 lei/curs 31.12.N = ... 16.200.000 lei
- Soldul în lei al contului 267 la 31.12.N = ... **15.750.000 lei**
- Dif. conversie pasiv (+) ..... 450.000 lei

267 "Creanţe imobilizate"	=	477 "Diferenţe de conversie pasiv"	450.000

14. Repartizarea la 31.12.N. a cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului:

121 "Profit şi pierdere"	=	%	**263.925.000**
		601 "Cheltuieli cu consumabile materialele (40.000.000 + + 12.150.000)	52.150.000
		612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile (0 + 10.800.000)	10.800.000
		624 "Cheltuielile cu transportul de bunuri şi personal (9.000.000 + 0)	9.000.000

Scanned with OKEN Scanner

	628	"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi (98.000.000 + 0)"	98.000.000
	641	"Cheltuieli cu remuneraţiile personalului" (15.500.000 + + 54.000.000)	69.500.000
	665	"Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" (675.000 + 0)	675.000
	681	"Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" (19.750.000 + + 4.050.000)	23.800.000

15. Înglobarea veniturilor în rezultatul exerciţiului la 31.12.N

%	=	121 "Profit şi pierdere"	**324.225.000**
704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"			234.900.000
708 "Venituri din activităţi diverse"			81.000.000
765 "Venituri din diferenţe de curs valutar" (1.350.000 + 6.975.000)			8.325.000

Scanned with OKEN Scanner

Balanța de verificare
încheiată la 31.12.N. de SCE

Conturi	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
121	–	–	263.925.000	324.225.000	263.925.000	324.225.000	–	60.300.000
1512	–	–	–	15.750.000	–	15.750.000	–	15.750.000
1518	–	–	–	40.00.000	–	4.000.000	–	4000000
267	–	–	16.200.000	–	16.200.000	–	16.200.000	–
401	–	–	147.000.000	147.000.000	147.000.000	147.000.000	–	–
477	–	–	–	450.000	–	450.000	–	450.000.000
481	–	–	357.250.000	357.750.000	357.250.000	357.250.000	–	–
5121	–	–	–	162.500.000	–	162.500.000	162.500.000	–
5124	–	–	226.800.000	–	226.800.000	–	226.800.000	–
601	–	–	52.150.000	52.150.000	52.150.000	52.150.000	226.800.000	–
612	–	–	10.800.000	10.800.000	10.800.000	10.800.000	–	–
624	–	–	9.000.000	9.000.000	9.000.000	9.000.000	–	–
628	–	–	98.000.000	98.000.000	98.000.000	98.000.000	–	–
641	–	–	69.500.000	69.500.000	69.500.000	69.500.000	–	–
665	–	–	675.000	675.000	675.000	675.000	–	–
681	–	–	23.800.000	23.800.000	23.800.000	23.800.000	–	–
704	–	–	234.900.000	234.900.000	234.900.000	234.900.000	–	–
708	–	–	81.000.000	81.000.000	81.000.000	81.000.000	–	–
765	–	–	8.325.000	8.325.000	8.325.000	8.325.000	–	–
TOTAL	–	–	1.599.325.000	1.599.325.000	1.599.325.000	1.599.325.000	243.000.000	243.000.000

În continuare, în vederea întocmirii balanței de verificare centralizate și a bilanțului contabil, se procedează la convertirea în lei a rulajelor și sol-

Scanned with OKEN Scanner

durilor conturilor balanţei de verificare a subunităţii.

Situaţia rulajelor şi soldurilor conturilor subunităţii din străinătate convertite în lei la 31.12.N [1]

DI = 5400 lei

Conturi	Rulaje		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1518	-	4.050.000	-	4.050.000
301	52.147.800	52.147.800	-	-
401	12.150.000	12.150.000	-	-
411	324.000.000	324.000.000	-	-
419	32.400.000	32.400.000	-	-
481	324.400.000	324.000.000	-	-
5124	81.000.000	76.950.000	4.050.000	-
601	12.150.000	12.150.000	-	-
612	10.800.000	10.800.000	-	-
641	54.000.000	54.000.000	-	-
681	4.050.000	4.050.000	-	-
708	81.000.000	81.000.000	-	-
TOTAL	987.697.800	987.697.800	4.050.000	4.050.000

1 Sumele în lei corespunzătoare rulajelor şi soldurilor conturilor au rezultat prin înmulţirea sumelor în valută locală (DI) din balanţa subunităţii cu cursul de schimb al D.I. de 5.400 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Balanţa de verificare centralizată a SCE încheiată la 31.12.N

Conturi	Solduri iniţiale		Rulaje		Total sume[1]		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
Ct. 121 / SCE	–	–	263.925.000	324.225.000	---	---	–	60.300.000
Ct. 1512 / SCE	–	–	–	15.750.000	---	---	–	15.750.000
SCE Sub. Ct. 1518	– – –	– – –	– – –	4.000.000 4.050.000 8.050.000	--- --- ---	--- --- ---	– – –	– – 8.050.000
Ct. 267 / SCE	–	–	16.200.000	–	---	---	16.200.000	–
301/ sub.	–	–	52.147.800	52.147.800	---	---	–	–
SCE Sub. Ct.401	–	–	1.470.000.001 12.150.000 159.150.000	1.470.000.001 12.150.000 159.150.000	---	---	– – –	– – –
Ct 419 / sub.	–	–	32.400.000	32.400.000	---	---	–	–
Ct. 477 / SCE	–	–	–	450.000	---	---	–	450.000
SCE sub. Ct. 481	– – –	– – –	357.250.000 324.000.000 681.250.000	357.250.000 324.000.000 681.250.000	--- --- ---	--- --- ---	– – –	– – –
Ct. 5121/ SCE	–	–	–	162..500.000	---	---	–	162.500.000
SCE Sub Ct. 5124	– – –	– – –	226.800.000 81.000.000 307.800.000	– 76.950.000 76.950.000	--- --- ---	--- --- ---	– – 230850000	– – –
601	–	–	52.150.000	52.150.000	---	---	–	–

1 Neavând solduri iniţiale, totalul sumelor este egal cu rulajul. Având în vedere acest lucru, pentru economie de spaţiu, această egalitate a balanţei nu s-a mai completat

Scanned with OKEN Scanner

Conturi	Solduri iniţiale		Rulaje		Total sume[1)]		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
612	–	–	10.800.000	10.800.000	---	---	–	–
624	–	–	9.000.000	9.000.000	---	---	–	–
628	–	–	98.000.000	98.000.000	---	---	–	–
641	–	–	69.500.000	69.500.000	---	---	–	–
665	–	–	675.000	675.000	---	---	–	–
681	–	–	23.800.000	23.800.000	---	---	–	–
704	–	–	234.900.000	23.4900.000	---	---	–	–
708	–	–	81.000.000	81.000.000	---	---	–	–
765	–	–	8.325.000	8.325.000	---	---	–	–
Total	–	–	2.101.022.800	2.101.022.800	---	---	247050.000	247.050000

Remarcă

La centralizarea balanţei de verificare s-au exclus rulajele conturilor de cheltuieli şi de venituri ale subunităţii întrucât acestea au fost deja centralizate prin preluarea lor pe bază de note de debitare-creditare transmise de subunitate (vezi operaţiile 9 şi 10).

Dacă s-ar fi procedat şi la centralizarea cheltuielilor şi veniturilor subunităţilor, rulajele respective s-ar fi dublat. De aceea, într-o astfel de situaţie ar trebui ca, după repartizarea cheltuielilor şi veniturilor asupra rezultatelor financiare, SCE să recurgă la două operaţii de ajustare a rulajelor conturilor de cheltuieli şi de venituri şi anume:

- pentru cheltuielile subunităţilor:

Conturile de cheltuieli din clasa 6 = Conturile de cheltuieli din clasa 6 ☐

Scanned with OKEN Scanner

- pentru veniturile subunităţilor

Conturile de venituri din clasa 7	=	Conturile de venituri din clasa 7	

Această soluţie nu este însă în concordanţă cu prevederile normelor de utilizare a conturilor, motiv pentru care nu o recomandăm.

După întocmirea balanţei de verificare centralizate, pe baza datelor ei, se întocmeşte bilanţul contabil.

Bilanţul contabil (simplificat)

încheiat de SCE x la 31.12.N

Activ Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
267	16.200.000	121	60.300.000
5124	230.850.000	1512	15.750.000
		1518	8.050.000
		5121	162.500.000
		477	450.000
	247.050.000	TOTAL	247.050.000

Concluzie:

- disponibilul calculat ca sold al ct. 512

(230. 850.000 lei - 162.500.000 lei) 68.350.000

+creanţa de încasat din ct. 267 de **16.200.000**

TOTAL 84.550.000 lei

- acoperă:
- profitul calculat 60.300.000

Scanned with OKEN Scanner

- provizioanele constituite 23.800.000
- câştigurile latente din diferenţele de conversie 450.000

TOTAL 84.550.000 lei

Înregistrarea operaţiilor în exerciţiul N + 1 la subunitatea din străinătate

1. Cheltuielile efectuate în perioada de garanţie 700 D.I., din care: diurnă, cazare, transport local 200 D.I.; servicii prestate de terţi 500 D.I.

%	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	700 D.I.
611 "Cheltuieli de întreţinere şi repa–raţii"			500 D.I.
625 "Cheltuieli de deplasări, detaşări şi transferări"			200 D.I.

2. Transferarea la sfârşitul exerciţiului N + 1 a cheltuielilor SCE:

481.4 "Decontări privind cheltuielile"	=	%	700 D.I.
		611 "cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"	500 D.I.
		625 "Cheltuieli de deplasări, de-taşări şi transferări"	200 D.I.

3. Regularizarea provizioanelor privind cheltuielile în perioada de garanţie:

- Provizioane necesare 0
- Provizioane existente (sold cont 1518)..... 750 D.I.
- Anularea provizioanelor ..... 750 D.I.

1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	750 D.I.

4. transferarea veniturilor către SCE cu notă de creditare

781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	=	481.5 "Decontări privind veniturile"	750 D.I.

5. Virarea provizioanelor neconsumate SCE (în dolari, după efectuarea schimbului valutar):

- Provizioane constituite 750 D.I.
- Provizioane consumate 700 D.I.
- Diferenţă de transferat în ţară 50 D.I.
-

481.5 "Decontări privind veniturile"	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	50 D.I.

6. Închiderea reciprocă, pe analitice, a conturilor de decontări privind cheltuielile şi veniturile:

Scanned with OKEN Scanner

- Debit: 481.5 "Decontări privind veniturile" ..... 700 D.I.
- Credit: 481.4 "Decontări privind cheltuielile" ..... 700 D.I.

În urma acestor operații, la subunitate toate conturile se închid.

Înregistrarea operațiilor în exercițiul N+1 la SCE din țară

1. Anularea diferențelor de conversie de pasiv din exercițiul N:

477 "Diferențe de conversie pasiv"	=	267 "Creanțe imobilizate"	450.000

2. Aprovizionarea, plata furnizorilor și consumul materialelor aprovizionate în perioada de garanție de 3.000.000 lei[1]:

481.2 "Decontări privind stocurile"	=	401 "Furnizori"	3.000.000
401 "Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci"	3.000.000
601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	481.2 "Decontări privind stocurile"	3.000.000

1 La subunitate materiile primite se evidențiază prin operația 301 = 481.2, iar cele consumate prin operația 4812 = 301.

3. Preluarea de la subunitate a cheltuielilor efectuate în perioada de garanţie, pe baza notei de debitare primite:

%	=	481.4 "Decontări privind cheltuielile" (700D.I. x 5,499 lei)		3.780.000
611 "Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii" (500 D.I. x 5400 lei)				2.700.000
625 "Cheltuieli de deplasări, detaşări şi transferări" (200 D.I. x 5400 lei)				1.080.000

4. Preluarea veniturilor din anularea provizioanelor (750 D.I.) şi încasarea provizioanelor neconsumate de către subunitate (50 D.I.):

4215 "Decontări privind veniturile" (750D.I.x5400 lei)	=	781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (750D.I.x 5400 lei)		4.050.000
5124 "Conturi la bănci în devize" 50 D.I. x 3 = 150 $ 150 $ x 1800 lei	=	481.5 "Decontări privind veniturile" (50D.I.x5.400 lei)		270.000

5. Regularizarea provizioanelor constituite de SCE pentru cheltuielile în perioada de garanţie: necesare 0, existente 4.000.000 lei, anulare 4.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	4.000.000

6. Încasarea cotei de garanţie de la partenerul extern la expirarea perioadei de garanţie (20.12.N + 1):

- Cota garanţie încasată: 9000 $ x 1800 lei = ...16.200.000 lei
- Cota garanţie reţinută: 9000 $ x 1750 lei = ...15.750.000 lei
- D cv (+).....450.000 lei
-

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	%	16.200.000
		267 "Creanţe imobilizate	15.750.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	450.000

tare"

7. Anularea provizionului constituit pentru cota de garanţie reţinută de partenerul extern:

1512 "Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor"	=	781 " Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	15.750.000

8. Repartizarea la 31.12.N + 1 a cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului:

121 "Profit și pierdere"	=	%	6.780.000
		601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	3.000.000
		611 "Cheltuieli de întreținere și reparații"	2.700.000
		625 "Cheltuieli de deplasări, detașări și transferări"	1.080.000

9. Încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului N + 1

%	=	121 "Profit și pierdere"	24.250.000
765 "Venituri din diferențe de curs valutar"			450.000
781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare" (4.050.000 + 4.000.000 + + 15.750.000)			23.800.000

În urma centralizării balanțelor de verificare ale subunității și SCE, bilanțul întocmit de SCE la sfârșitul exercițiului N + 1 se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţ contabil
încheiat la 31.12.N+1 de SCE X

Activ Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	243.270.000	121	77.770.000
		5121	165.500.000
TOTAL	243.270.000	TOTAL	243.270.000

Beneficiul din bilanţ de 77.770.000 lei se regăseşte ca disponibilităţi băneşti în contul 512 (243.270.000 lei - 165.500.000 lei) cu aceeaşi sumă.

2.2. Contabilitatea lucrărilor de construcţii-montaj în străinătate în comision

2.2.1.Particularităţile organizării activităţii şi contabilităţii

În modalitatea executării lucrărilor în străinătate în comision, relaţiile economice interne şi externe sunt dimensionate sub aspect juridic prin două tipuri de contracte: **contracte de comision**, încheiate între SCE şi unităţile de construcţii-montaj din ţară şi **contracte externe**, încheiate între SCE şi beneficiarii externi. Contractele externe se încheie în numele SCE, dar pe contul şi riscul unităţilor de construcţii-montaj.

Rezultă că, la executarea lucrărilor în străinătate participă efectiv trei structuri organi-

Scanned with OKEN Scanner

zatorice: subunitățile din străinătate subordonate SCE; SCE în calitate de contractant general; unitatea de construcții-montaj în calitate de executant.

Fiind vorba de o activitate desfășurată în comision, toate cheltuielile necesitate de executarea lucrărilor cad în sarcina unităților de construcții-montaj(U.C.M). Acestea își recuperează cheltuielile din prețul încasat de la beneficiarii externi prin intermediul SCE.

În ce privește SCE, acestea nu efectuează cheltuieli de executare a lucrărilor în străinătate. Cheltuielile efectuate de SCE sunt cele generale (de administrație și conducere) și au ca sursă de finanțare comisionul reținut unităților de construcții-montaj din prețul extern. Este posibilă și situația ca, în funcție de prevederile contractuale, comsionul SCE să se recupereze de la beneficiarii externi. Se înțelege că, în această ipoteză, unitățile de construcții-montaj încasează efectiv prețul extern, iar SCE prețul extern + comisionul cuvenit.

Față de cele de mai sus, **cheltuielile** ocazionate de executarea lucrărilor în comision sunt efectuate astfel:

- subunitățile din străinătate efectuează cheltuielile externe în valută locală. Sursa de finanțare constituie partea din prețul extern încasat în valută locală de subunități, inițial ca avans și ulterior pe măsura executării lucrărilor.

Separat de cheltuielile externe în valută locală, subunitățile efectuează și cheltuieli proprii de administrație și conducere care au însă ca sursă de

Scanned with OKEN Scanner

finanţare sumele în valută încasate de la SCE din comisionul reţinut U.C.M. din preţul extern sau din comisionul încasat de la partenerii externi;

- SCE efectuează doar cheltuieli proprii de administraţie care au ca sursă de finanţare comisionul reţinut U.C.M. sau cel încasat de la partenerii externi;

- U.C.M. efectuează toate cheltuielile necesitate de executarea lucrărilor în străinătate şi anume: cheltuielile externe în valută locală, efectuate prin intermediul SCE finanţate din partea preţului extern încasat în valută locală; cheltuielile interne în lei, efectuate în ţară, care au ca sursă de finanţare, de asemenea, preţul extern încasat însă în valută convertibilă.

Remarcă. Dacă prin contractul extern se convine tot preţul extern se încasează în valută convertibilă. În acest caz, subunităţile din străinătate vor schimba valuta convertibilă în valută locală pentru efectuarea cheltuielilor externe.

În ce priveşte **veniturile** din lucrările de construcţii montaj în străinătate acestea sunt facturate şi decontate, de regulă, astfel:

- subunităţile din străinătate facturează beneficiarilor externi lucrările executate atât în valută locală (pentru acoperirea cheltuielilor externe) cât şi în valută convertibilă (pentru acoperirea cheltuielilor interne ale UCM şi asigurarea profitului acestora). Încasarea preţului extern se face iniţial ca avans în valută locală şi apoi, diferenţa, pe măsura executării lucrărilor facturate în valută locală;

Scanned with OKEN Scanner

- SCE încasează contravaloarea lucrărilor executate inițial ca avans în valută convertibilă și apoi, pe măsura facturării lucrărilor, pentru diferență, în valută convertibilă.

Avansul încasat în valută convertibilă se transferă UCM în lei, după vânzarea valutei pe piața valutară interbancară. Transferarea în lei se face la cursul zilei, iar diferența dintre cursul obținut din vânzarea valutei și cursul utilizat la decontarea cu UCM se reflectă în gestiunea SCE ca cheltuială sau venit financiar, dacă prin contractul de comision nu s-a convenit altfel sau dacă normele bancare nu prevăd o altă modalitate de decontare.

Diferența prețului extern încasat în valută convertibilă (facturată pe măsura executării lucrărilor, de regulă trimestrial) se decontează UCM în lei după efectuarea următoarelor rețineri:

a) avansul plătit UCM;

b) comisionul cuvenit SCE;

c) cota de garanție reținută de partenerul extern;

d) cota de risc, penalități și neprevăzute pentru cheltuieli în perioada de garanție;

- UCM încasează lucrările executate prin intermediul SCE astfel: a) inițial ca avans în lei (valuta încasată de SCE transformată în lei la cursul zilei în care se face operațiunea de transfer); b) ulterior, pe măsura executării lucrărilor, după efectuarea reținerilor de către SCE.

Două remarci

Prima. Cota de garanție reținută de partenerii externi, de regulă, se restituie SCE la expirarea perioadei de garanție dacă derularea contractelor

Scanned with OKEN Scanner

s-a făcut conform clauzelor stabilite. La rândul lor SCE restituie UCM cota de garanţie încasată.

A doua. Cota de risc, penalităţi şi neprevăzute reţinută de către SCE U.C.M în valută convertibilă se utilizează pentru efectuarea de cheltuieli în perioada de garanţie cu această destinaţie, în calitatea lor de contractant general. La expirarea perioadei de garanţie suma rămasă neconsumată se restituie U.C.M.

Contabilitatea lucrărilor de construcţii-montaj executate în străinătate în comision se organizează, în principiu, după metodologia lucrărilor executate pe cont propriu, însă modul de organizare a activităţii dublat de caracteristicile operaţiilor în comision au condus la unele particularităţi ale metodologiei de contabilizare, şi anume:

1. Operaţiile economico-financiare referitoare la lucrările în străinătate se reflectă în contabilitatea a trei structuri organizatorice: subunităţile SCE, SCE, U.C.M..

2. Cheltuielile generate şi veniturile realizate din lucrările executate în străinătate se reflectă numai în contabilitatea U.C.M. cu ajutorul conturilor din clasele 6 şi 7. La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, U.C.M calculează rezultatul global al activităţii ca diferenţă între veniturile realizate şi cheltuielile efectuate, grupate în funcţie de natura lor (exploatare, financiare, excepţionale).

3. La S.C.E. cheltuielile şi veniturile din executarea de lucrări în străinătate în comision sunt evidenţiate cu ajutorul contului 481 "Decontări între unitate şi subunităţi", în conturile de gradul II

Scanned with OKEN Scanner

481.4 "Decontări privind cheltuielile" şi 481.5 "Decontări privind veniturile". În continuare, conturile sintetice de gradul II ar urma să se dezvolte în analitic pe feluri de cheltuieli şi de venituri din clasele 6 şi 7. Această dezvoltare în analitic a contului 481 se impune pentru a permite UCM să înregistreze în contabilitatea lor cheltuielile şi veniturile în conturile din clasele 6 şi 7.

4. Subunităţile SCE din străinătate şi SCE reflectă în contabilitatea lor ca cheltuieli proprii în conturile din clasa 6 doar cheltuielile de administraţie şi conducere (cheltuielile generale), iar ca venituri proprii, veniturile din comisionul de export reflectat în contul 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" numai în contabilitatea SCE. Pentru acoperirea cheltuielilor generale ale subunităţilor, SCE le transferă valuta convertibilă în cont, relaţia de transfer fiind mediată în contabilitatea subunităţilor şi SCE cu ajutorul contului 481.1 "Decontări privind fondul de rulment".

La sfârşitul exerciţiului financiar subunităţile nu calculează rezultat financiar. Ele transferă cu notă de debitare cheltuielile proprii de conducere către SCE diminuând sursa de finanţare a lor din contul 481.1. În acest fel, soldul (creditor) al contului 481.1. reflectă sumele încasate de subunităţi de la SCE, dar necheltuite, până la sfârşitul exerciţiului.

SCE calculează însă la sfârşitul exerciţiului rezultatul financiar al activităţii proprii. În acest scop, SCE înregistrează cheltuielile generale proprii cu ajutorul conturilor din clasa "6", preia şi înregistrează cheltuielile generale ale subunităţilor

Scanned with OKEN Scanner

de asemenea, în conturile de cheltuieli din clasa a 6-a, iar veniturile proprii din comisionul de export se înregistrează în contul 704. După repartizarea cheltuielilor şi veniturilor proprii, soldul contului 121 "Profit şi pierdere" arată rezultatul global al exerciţiului.

5. Similar lucrărilor pe cont propriu, beneficiarii externi reţin din preţul extern cota de garanţie de bună execuţie care se reflectă în contabilitatea SCE ca o creanţă imobilizată cu ajutorul contului 267 "Creanţe imobilizate". La rândul său, SCE reţine U.C.M. cota respectivă din preţul extern.
Cota reţinută de SCE se reflectă în creditul contului 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate".

Separat de cota de garanţie, SCE reţin U.C.M şi o cotă de risc, penalităţi şi neprevăzute (c.r.p.n.) pentru acoperirea cheltuielilor cu această destinaţie în perioada de garanţie.

La expirarea perioadei de garanţie SCE restituie UCM cota de garanţie şi c.r.p.n. neconsumată.

6. Fiind vorba de operaţiuni efectuate în comision, SCE şi subunităţile lor din străinătate nu constituie provizioane pentru cota de garanţie reţinută de beneficiarii externi şi nici pentru cheltuielile care, eventual, ar urma să se efectueze în perioada de garanţie din c.r.p.n.

7. Datorită faptului că la sfârşitul exerciţiului financiar SCE calculează pentru creanţele şi angajamentele în valută existente în sold diferenţe de conversie, este necesar ca SCE să realizeze evidenţă distinctă, prin intermediul conturilor analitice, a creanţelor şi angajamentelor provenite

Scanned with OKEN Scanner

din operaţiuni pe cont propriu faţă de cele în comision. Diferenţierea se impune pentru a nu se constitui la SCE provizioane pentru deprecieri pentru creanţele şi angajamentele în valută provenite din operaţiile în comision.

Evident că, faţă de particularităţile menţionate, prevederile contractuale cu privire la exprimarea, facturarea şi decontarea preţului extern, precum şi modul de realizare a evidenţei creanţelor externe pot conduce la alte variante ale metodologiei de contabilizare.

2.2.2. Contabilitatea operaţiilor privind lucrările de construcţii-montaj executate în străinătate în comision

Particularităţile organizării activităţii lucrărilor de construcţii-montaj executate în străinătate în comision, diferenţiază metodologia contabilă a operaţiilor economico- financiare sub aspectele menţionate.

Pentru a pune în evidenţă metodologia specifică, menţinem datele convenţionale privind lucrările pe cont propriu, prezentate în par. 214., cu următoarele modificări:

- cheltuielile externe efectuate în valută locală de subunitatea din străinătate sunt de 14.250 D.I. (42.750 $), din care: materiale 2250 D.I., salarii 10.000 D.I., chirii utilaje 2000 D.I.;

- preţul extern al lucării de 180.000 $ (60.000 D.I.) se decontează astfel: 42.750 $ în valută locală (14.250 D.I) care se încasează direct de către subunitate, iar 137.250$ se încasează în ţară de SCE;

Scanned with OKEN Scanner

- comisionul SCE negociat, înscris în contractul de comision este de 4% din preţul extern adică 7200$ (180.000 $ x 4%) şi se reţine de către SCE unităţii de construcţii-montaj pe măsura facturării lucrării;

- cursul de schimb al zilei utilizat pentru decontarea cu U.C.M. a lucrării încasate este de 1752 lei/$;

- separat de cota de garanţie de 9.000$, de avansul sau încasat şi de comision, SCE mai reţine din preţul extern o cotă de risc, penalităţi şi neprevăzute (c.r.p.n) în sumă de 4.550 $, destinată să finanţeze atât cheltuielile externe în valută locală (2250 $) cât şi cheltuielile interne în lei (2300 $) în perioada de garanţie;

- cheltuielile efective în perioada de garanţie sunt:

a) cheltuieli facturate în străinătate de subunitate 700 DI (2.100 $) din care: servicii prestate de terţi 500 DI; diurnă, cazare, transport local 200 D.I.;

b) cheltuieli efectuate în ţară de către SCE în contul UCM 1700 $ reprezentând materiale cumpărate pe valută pentru reparaţii şi remedieri la cursul de schimb de 1800 lei/$;

- pentru simplificarea operaţiilor se face abstracţie de cheltuielile generale ale subunităţii şi SCE.

Luând în considerare datele menţionate la lucrările pe cont propriu şi modificările menţionate mai sus, metodologia contabilă a lucrărilor în străinătate în comision, în varianta propusă, se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

I. Operaţiile economico-financiare care au loc în exerciţiul N

A. Operaţiile economico-financiare la subunitatea SCE din străinătate

1. Încasarea avansului în valută locală în proporţie de 10% din valoarea lucrării în valută locală şi evidenţierea avansului în valută convertibilă de 10% din valoarea lucrării în valută convertibilă transferat în ţară SCE de către beneficiarul extern:

5124 "Conturi la bănci în devize" (42750$x x10% : 3 =1425 Di)	=	419 "Clienţi - creditori"	1425 D.I.
481.5 "Decontări privind veniturile"(137250$x x10% = 13725 $: 3 = 4575 Di)	=	419 "Clienţi-creditori"	4575 D.I.

2. Înregistrarea cheltuielilor de construcţii-montaj în valută locală în sumă de 14.250 DI:

481.4 "Decontări privind cheltuielile[1]	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	14.250 D.I.

1 Pentru simplificare şi uşurarea asimilării cunoştinţelor, operaţiile de cheltuieli s-au redus la plăţi directe din contul 5124, iar simbolizarea conturilor analitice ale contului sintetic 4814 s-a făcut identic cu cea din clasa a 6.a P.C.G.

Scanned with OKEN Scanner

481.4/601 "Cheltuieli cu materialele consumabile		2.250 D.I.
481.4/612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"		2.000 D.I.
481.4/641 "Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"		10.000 D.I.

3. Facturarea lucrării partenerului extern (trimestrial) în valută locală de 60.000 Di., dar cu decontare separată: în valută locală 14.250 DI, în valută convertibilă (în ţară) 45.750 DI:

411 "Clienţi"	=	481.5 "Decontări privind veniturile"	60.000 D.I.
		481.5/704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	45.750 D.I.
		481.5/708 "Venituri din activităţi diverse"	14.250 D.I.

4. Încasarea părţii din preţul extern de către subunitate în valută locală şi evidenţierea avansului reţinut de partenerul extern:

Scanned with OKEN Scanner

%	= 411 "Clienţi"	14.250 D.I.
419 "Clienţi-creditori"		1.500 D.I.
5124 "Conturi la bănci în devize"		12.750 D.I.

5. Înregistrarea părţii din preţul extern încasat de SCE în valută convertibilă de 137.250 $ (45.750 D.I.) şi evidenţierea avansului reţinut de partenerul extern de 4500 D.I.:

%	= 411 "Clienţi"	45.750 D.I.
419 "Clienţi-creditori"		4.500 D.I.
481.5./704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"		41.250 D.I.

6. Închiderea reciprocă, pe analitice, a conturilor de decontări privind cheltuielile şi veniturile:

- D. 481.5/708 "Venituri din activităţi diverse" 14.250 D.I.
- C. 481.4/clasa a 6.a (vezi op.2) 14.250 D.I.

B. Operaţiile economico-financiare la SCE

1. Înregistrarea avansului încasat de la partenerul extern în valută convertibilă: 137250 $ x 10% = 13.725 $

- Valoarea în lei: 13725 $ x 1800 lei = 23.332.500 lei

Scanned with OKEN Scanner

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	**481.5** "Decontări privind veniturile"	23.332.500
		481.5/704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	

2. Vânzarea valutei pe piaţa interbancară. Cursul de schimb la data vânzării valutei 1705 lei/$, iar cursul de cumpărare a monedei naţionale 1698 lei/$:

5125 "Sume în curs de decontare"	=	5124 "Conturi la bănci în devize" (13725$ x 1705 lei)	23.401.125
%	=	5125 "Sume în curs de decontare"	23401.125
5.121 "Conturi la bănci în lei" (13725 $ x 1698 lei)			23.305.050
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" 13.725$ x (1698 - 1705)			96.075

3. Virarea avansului UCM calculat în lei la cursul zilei de 13725 $ x 1705 lei = 23 401 125 lei):

409 "Furnizori-debitori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	23.401.125

4. Înregistrarea cheltuielilor în valută locală decontate de subunitate la sfârşitul exerciţiului N în sumă de 14.250 Di. la cursul de 5400 lei/DI:

Scanned with OKEN Scanner

409 "Furnizori-debitori"	=	481.4 "Decontări privind cheltuielile"	76.950.000
		481.4/601 "Cheltuieli cu materialele consumabile" (2250 DI x x 5400 lei)	12.150.000
		481.4/612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile" (2000 DI x x 5400 lei)	10.800.000
		481.4/641 "Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	54.000.000

5. Înregistrarea facturii externe întocmită de subunitate, transmisă SCE cu notă de creditare în sumă de 180.000 $. Comisionul SCE este de 4 % adică 7200 $, iar cursul de schimb la data înregistrării facturii externe 1740 $.

481.5 "Decontări privind veniturile" (180.000 $ x 1740 lei)	=	%	313.200.000
		401 "Furnizori" (172.800 $ x 1740 lei)	300.672.000
		704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" (7.200 $ x 1740 lei)	12.528.000

Scanned with OKEN Scanner

6. Înregistrarea cotei de garanţie reţinută de partenerul extern de 9000 $:

– Valoarea la facturare: 9000 $ x 1740 lei = 15.660.000 lei

267 "Creanţe imobilizate"	=	481.5/704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	15.660.000

7. Reţinerea de către partenerul extern a avansului din preţul extern datorat UCM în sumă de 13725 $ şi regularizarea diferenţei de curs valutar:

– Avans reţinut: 13725 x 1740 lei = 23.881.500 lei
– Avans încasat: 13725 $ x 1700 lei = 23.332.500 lei
– Dcv (-) 549.000 lei

481.5/704 "Decontări privind veniturile"	=	481.5/704 "Decontări privind veniturile	23.881.500
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"[1]	=	481.5/704 "Decontări privind veniturile"	549.000

8. Încasarea facturii externe pentru partea în valută convertibilă de 137.250 $ la cursul de 1750

1 Dacă prin contractul de comision se prevede, diferenţele de curs valutar pot fi decontate cu U.C.M. În acest caz relaţiile de decontare se evidenţiază prin conturile 461 sau 462 după caz.

Scanned with OKEN Scanner

lei/$, diminuată cu: avansul încasat de 13.725 $ şi cota de garanţie reţinută de partenerul extern de 9000 $:

- Val. facturată în $: .....137.250$
- Avans încasat în $: .....13.725$
- Diferenţă de încasat: .....123.525$
- Cota de garanţie reţ. .....9.000$

- Sumă încasată 114525 $ x 1750 lei = 200.418.750 lei
- Val. facturată 114.525 $ x 1740 lei = 199.273.500 lei
- Dcv (+) 1.145.250 lei

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	%		200.418.750
		481.5/704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"		199.273.500
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"		1.145.250

9. Reţinerea de către partenerul extern din preţul extern datorat UCM a cheltuielilor externe efectuate de subunitatea SCE în valută locală: 14.250 DI x 3 = 42.750 $:

- Val. în lei la facturare:

  42.750 $ x 1740 lei = 74.385.000 lei
- Val. în lei la decontare:

  42.750 $ x 1800 lei = 76.950.000 lei
- Dcv (-).....2.565.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

%	=	409 "Furnizori-debitori"	76.950.000
401 "Furnizori"			74.385.000
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			2.565.000

10. Reţinerea de către SCE din preţul extern datorat U.C.M a cotei de garanţie de 9.000 $:

– Val. în lei la facturare: 9000 $ x 1740 lei = 15.660.000

401 "Furnizori"	=	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	15.660.000

11. Reţinerea din preţul extern datorat UCM a cotei de risc, penalităţi şi neprevăzute în sumă de 4550 $:

– Val. în lei la facturare: 4550 $ x 1740 lei = 7.917.000

401 "Furnizori"	=	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	7.917.000

12. Reţinerea de către SCE din preţul extern datorat a avansului plătit de 13.725 $:

– Val. în lei a avans.: 13.725 $ x 1740 lei = 23.881.500 lei

401 "Furnizori"	=	409 "Furnizori-debitori"	23.881.500

13. Virarea către U.C.M. a sumei nete de plată

Scanned with OKEN Scanner

- Valoarea facturată .....180.000$
- Reţineri (avans 13725 $ + comision 7200 $ + cheltuieli locale 42750 $ + cota de garanţie 9000 $ + cota de risc, penalităţi şi neprevăzute 450 $ = 77.225 $
- **Diferenţă de plată** .....102.775$
- Val. în lei la plată: 102795 $ x 1752 lei = 180.061.800
- Val. în lei la fact: 102.775 $ x 1740 lei = **178.828.500**
- D.c.v.(-) 1.233.300

%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"[1]	**180.061.800**
401 "Furnizori"			178.828.500
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			1.233.300

14. La sfârşitul exerciţiului se calculează diferenţa de curs valutar aferentă soldului de disponibilităţi în devize (cont 5124):

- Sold în $ cont 5124: 114.525 $ x 1800 lei /curs la 31.12.N =.....206.145.000
- Sold în lei cont 5124 la 31.12.N **200.350.125**
- Dcv (+).....5.794.875

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	5.794.875

1 Se consideră că SCE are disponibil în lei în contul 512 la data plăţii, iar cursul de schimb al ^{lui} este tot de 1752 lei.

Scanned with OKEN Scanner

15. Diferenţele de curs valutar aferente avansului încasat în valută convertibilă:

- Venituri în avans transferate:

  13.725$ x 1705 lei = 23.401.125 lei

- Venituri în avans reţinute:

  13.725$ x 1740 lei $ = 23.881.500 lei

- Dcv (-) .....480.375 lei

409 "Furnizori-debitori"	=	765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	480.375

16. Diferenţele de curs valutar aferente veniturilor în valută locală:

- Venituri facturate:

  (D.481 5/708) : 42.750 $ x 1740 lei = 74.385.000

- Cheltuieli decontate de subunitate pe seama veniturilor:

  (C.481.4) : 42.750 $ x 1800 lei = 76.950.000

- Dcv (+) 2.565.000

481.5/708 "Venituri din activităţi diverse"	=	765 "Venituri din diferenţe de curs valutar	2.565.000

17. Închiderea reciprocă, pe analitice, a conturilor de decontări privind cheltuielile şi veniturile externe în valută locală:

- D. 481.4/ clasa 6 .....76.950.000 lei
- C. 481.5/708 .....76.950.000 lei

18. Diferenţele de conversie aferente creanţelor imobilizate în valută în sold la 31.12.N:

- Sold în $ ct. 267: 9000 $ x 1800 lei = 16.200.000 lei
- Sold în lei cont 267 ..... 15.660.000 lei
- Dif. conversie pasiv (+) ..... 540.000 lei

267 "Creanţe imobilizate"	=	477 "Diferenţe de conversie pasiv"	540.000

19. Diferenţele de conversie aferente datoriilor în valută (cont 167) în sold la 31.12.N:

- Sold în $ cont. 167 : 13.550 $ x 1800 lei = 24.390.000
- Sold în lei cont 167 ..... 23. 577.000
- Dif. conversie activ (-) 813.000

476 "Diferenţe de conversie-activ"	=	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	813.000

20. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului:

121 "Profit şi pierdere"	=	665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	4.443.375

21. Încorporarea veniturilor în rezultatul exerciţiului:

Scanned with OKEN Scanner

%	= 121	"Profit şi pierdere"	22.513.500
704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"			12.528.000
765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"			9.985.500

În urma înregistrării operaţiilor, bilanţul contabil la 31.12.N la SCE se prezintă astfel:

Bilanţul contabil încheiat la 31.12.N

Activ Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	206.145.000	5121	180.157.875
267	16.200.000	121	18.070.125
476	813.000	167	24.390.000
		477	540.000
TOTAL	223.158.000	TOTAL	223.158.000

Remarcă

Profitul de 18.070.125 lei evidenţiat în pasivul bilanţului nu se regăseşte în totalitatea sa ca sold al contului 512 datorită faptului că datoriile din pasiv depăşesc creanţele din activ, pe de o parte, şi a diferenţelor de curs reflectate indirect în contul 512, pe de altă parte. La sfârşitul exerciţiului N + 1, aşa cum se va vedea, profitul se va regăsi la acelaşi nivel în contul 512.

Scanned with OKEN Scanner

C. Operaţiile economico-financiare la unitatea de construcţii- montaj

1. Încasarea avansului de la SCE în sumă de 23.401.125 lei (contravaloarea a 13.725 $ la cursul zilei de 1705 lei/$):

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	419 "Clienţi - creditori"	23.401.125

2. Înregistrarea cheltuielilor interne efectuate în lei în cursul exerciţiului în sumă de 162.500.000 lei:

%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	162.500.000
601 "cheltuieli cu materialele consumabile"			40.000.000
624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"			9.000.000
628 "Alte cheltuieli cu ser–viciile executate de terţi"			98.000.000
641 "Cheltuieli cu remunera–ţiile personalului"			15.500.000

3. Înregistrarea cheltuielilor externe efectuate în valută locală de subunitatea SCE în sumă de 76.950.000 lei = 14.250 Di x 5400 lei. (operaţiunea se înregistrează pe baza decontului SCE, în cursul şi la sfârşitul exerciţiului)

%	=	419 "Clienţi - creditori"	76.950.000
601 "Cheltuieli cu materialele consumabile" (2250Di)			12.150.000
612 "Cheltuieli cu redeven–,			10.800.000

Scanned with OKEN Scanner

ţele, locaţiile de gestiune şi chiriile (2.000 Di)		
641 "Cheltuieli cu remuneraţiile personalului" (10.000 Di)		54.000.000

4. Facturarea lucrării executate către SCE în sumă de 180.000 $ x 1740 lei = 313.200.000 lei:

411 "Clienţi"	=	704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	13.200.000

5. Reţinerea de către SCE din valoarea facturată a avansului încasat:

- Val. avansului încasat: 13725 $ x 1705 lei = ...23.401.125 lei
- Val. avansului reţinut: 13.725 $ x 1740 lei = ...23.881.500 lei
- Dcv(-) ..... 480.375 lei

%	=	411 "Clienţi"	23.881.500
419 "Clienţi-creditori"			23.401.125
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			480.375

6. Înregistrarea comisionului reţinut de SCE din preţul extern: 7200 $ x 1740 lei = 12.528.000 lei:

622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"	=	411 "Clienţi"	12.528.000

7. Înregistrarea cheltuielilor externe în valută locală reţinute de SCE din preţul extern (încasate direct de subunitatea din străinătate de la partenerul extern):

- Val. cheltuielilor externe la cursul din data decontării:
  42.750 $ x 1800 lei = 76.950.000 lei
- Val. cheltuielilor externe la cursul din dată facturării:
  42.750 $ x 1740 lei = 74.385.000 lei
- Dcv (+)42.750 $ x 60 lei = 2.565.000 lei

419 "Clienţi - creditori"	=	%	76.950.000
		411 "Clienţi"	74.385.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	2.565.000

8. Înregistrarea cotei de garanţie de 9000 $ şi a cotei de risc, penalităţi şi neprevăzute de 4550 $. reţinute de SCE din preţul extern, (9000$ + 4550 $ = 13.500 $):

- Valoarea cotelor reţinute la cursul din factură:
  13.550 $ x 1740 lei = 23.577.000 lei

267 "Creanţe imobilizate"	=	411 "Clienţi"	23.577.000
267/c.g. 900$			
267/crpn 4550$			

9. Constituirea provizioanelor pentru cotele (cg, crpn) reţinute de SCE:

- pentru c.g. : 9.000 $ x 1740 lei = 15.660.000 lei
- pentru crpn : 4.550 $ x 1740 lei = 7.917.000 lei

TOTAL : 13.550 $ x 1740 lei = 23.577.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	%	23.577.000
		1512 "Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor"	15.660.000
		1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	7.917.000

10. Încasarea sumei nete în lei de 102 775 $ la cursul zilei de 1752 lei:

- Val. în lei la cursul zilei:
  102.775 $ x 1752 lei = 180.061.800 lei
- Val. în lei la facturare:
  102775 $ x 1740 lei = 178.828.500 lei
- Dcv (+) 103.000 $ x 12 lei = 1.233.300 lei

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	%	180.061.800
		411 "Clienţi"	178.828.500
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	1.233.300

11. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului:

Scanned with OKEN Scanner

121 "Profit şi pierdere"	=	%	276.035.375
		601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	52.150.000
		612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	10.800.000
		624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"	9.000.000
		628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"	98.000.000
		641" Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"	69.500.000
		665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	480.375
		681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele	23.577.000
		622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile	12.528.000

12. Încorporarea veniturilor în rezultatul exerciţiului:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	121 "Profit şi pierdere"	316.998.300
704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"			313.200.000
765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"			3.798.300

Bilanţul contabil întocmit la sfârşitul exerciţiului N de către U.C.M. se prezintă astfel:

Bilanţ contabil
încheiat la 31.12.N. de către U.C.M.

Activ Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
5121	40.962.925	121	40.962.925
267	23.577.000	1512	15.660.000
		1518	7.917.000
TOTAL	64.539.925	TOTAL	64.539.925

Remarcă

La U.C.M. se observă că profitul de 40.962.925 lei se regăseşte întocmai în contul 5121. Pentru creanţele imobilizate (cg + crpn) de 23.577.000lei, U.C.M. şi-a constituit provzioane la acelaşi nivel în conturile 1512 şi 1518.

Scanned with OKEN Scanner

II. Operaţiile economico-financiare în exerciţiul N + 1

A. Operaţiile economico-financiare la subunitatea din străinătate a SCE

1. Încasarea a 2250$ echivalând cu 750 D.I. pentru efectuarea cheltuielilor în valută locală în perioada de garanţie:

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	481.3 "Decontări privind trezoreria"	750 D.I.

2. Efectuarea cheltuielilor de garanţie în sumă de 700 D.I.:

421.4 "Decontări privind cheltuielile"	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	700 D.I.
481.4/611 "Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"			500 D.I.
481.4/625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"			200 D.I.

3. Virarea de către SCE a disponibilului neconsumat de 50 Di:

481.3 "Decontări privind trezoreria"	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	50 D.I.

4. Închiderea reciprocă, pe analitice, a conturilor de decontări:

- D: 481.3 "Decontări privind trezoreria" 700 D.I.
- C: 481.4 "Decontări privind cheltuielile" 700 D.I.

Scanned with OKEN Scanner

B. Operaţiile economico-financiare la SCE

1. Anularea diferenţelor de conversie din exerciţiul N:

477 "Diferenţe de conversie-pasiv"	=	267 "Creanţe imobilizate"	540.000
167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	=	476 "Diferenţe de conversie-activ"	813.000

2. Virarea disponibilităţilor băneşti subunităţii din străinătate pentru efectuarea cheltuielilor în perioada de garanţie în valută locală în sumă de 2250$ (750 Di) x 1800 lei = 4.050.000 lei:

481.3 "Decontări privind trezoreria"	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	4.050.000

3. Înregistrarea cheltuielilor efectuate de subunitate în valută locală, transmise cu notă de debitare:

%	=	481.4 "Decontări privind cheltuielile"	3.780.000
167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" (2.100 $ x 1740 lei = = 3.654.000 lei)		481.4/611 "Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii	3.654.000
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"		481.4/625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări	126.000

Scanned with OKEN Scanner

[2100$x(1740-1800)] = = 126.000	şi transferări (600 $ x 1700 lei = = 1.080.000 lei)

4. Încasarea valutei neconsumate de către subunitate: 50 Di x 3 = 150 $ x 1800 lei = 270.000 lei:

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	481.3 "Decontări privind trezoreria"	270.000

5. Închiderea reciprocă, pe analitice, a conturilor de decontări:

- D: 481.4/clasa 6 "Decontări privind cheltuielile" 3.780.000
- C: 481.3 "Decontări privind trezoreria" 3.780.000

6. Materialele aprovizionate de SCE pe valută convertibilă, utilizate pentru reparaţii şi remedieri în perioada de garanţie:

- Val. materialelor aprovizionate:
  1700 $ x 1800 lei = 3.060.000 lei
- Val. în lei a c.r.p.n. reţinute:
  1700 $ x 1740 lei = 2.958.000 lei
- Dcv (-) 1700 $ x 60 lei = 102.600 lei

%	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	3.060.000
167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			2.958.000
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			102.000

Scanned with OKEN Scanner

7. Încasarea cotei de garanţie de la clientul extern, la expirarea perioadei de garanţie:

- Val. c.g. la încasare: 9000 $ x 1800 lei = 16.200.000 lei
- Val. c.g. la reţinere: 9000 $ x 1740 lei = 15.660.000 lei
- Dcv(+) : 9000 $ x 60 lei = 540.000 lei

5124 "Conturi la bănci devize"	=	%	16.200.000
		267 "Creanţe imobilizate"	15.660.000
		765 "venituri din diferenţe de curs valutar"	540.000

8. Restituirea U.C.M. a cotei de garanţie de 9.000 $ şi a crpn neconsumate de 750 $ [4550 $ cotă reţinută - (2100 $ + 1700 $ = 3800 $ cotă consumată)]:

- Val. în lei la restituire: 9750 $ x 1800 lei = ...17.550.050 lei
- Val. în lei la reţinere: 9.750 $ x 1740 lei = ...16.965.000 lei
- Dcv (-) ..... 9.750 $ x 0 lei = ...585.000 lei

%	=	5124 "Conturi în bănci în devize"	17.500.000
167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			16.965.000
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			585.000

Scanned with OKEN Scanner

9. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului și încorporarea veniturilor în rezultat:

121 "Profit și pierdere"	=	665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	813.000
765 "Venituri din diferențe de curs valutar	=	121 "Profit și pierdere"	540.000

Bilanț contabil
încheiat la 31.12. N+1 de SCE

Activ — Pasiv

Posturi	Lei	Posturi	Lei
5124	197.955.000	5121	180.157.875
		121	17.797.125
TOTAL	197.955.000	TOTAL	197.955.000

Se observă identitatea dintre suma profitului rezultat de 17.797.125 lei și suma disponibilităților bănești aferente (sold debitor cont 512): 197.955.000 - 180.157.875 = 17.797.125.

C. Operațiile economico-financiare la unitatea de construcții- montaj

1. Cheltuielile interne efectuate de SCE în perioada de garanție în valută de 1700 $:

- Val. în lei a materialelor aprov:
  1700 $ x 1800 lei = 3.060.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

- Val. în lei a c.r.p.n. reţinută:
  1700 $ x 1740 lei = **2.958.000 lei**
- Dcv(+):
  700 $ x 60 lei = 102.000 lei

601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	%	3.060.000
		267 "Creanţe imobilizate"	2.958.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	102.000

2. Cheltuielile externe efectuate în perioada de garanţie de subunitatea SCE în valută locală:

a) întreţineri şi reparaţii (500 DI)

- Val. cheltuielilor la decontare:
  1500 $ x 1800 lei = 2.700.000 lei
- Val. cheltuielilor la reţ. crpn:
  1500 $ x 1740 lei = 2.610.000 lei
- Dcv (+): 1500 $ x 60 lei = 90.000 lei

611 "Cheltuieli de întreţinere	=	%	2.700.000
		267 "Creanţe imobilizate"	2.610.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	90.000

b) **Diurnă, cazare, transport local** (200 DI)

- Val. cheltuielilor la decontare:
  600 $ x 1800 lei = 1.080.000
- Val. cheltuielilor la reţ. c.r.p.n.:
  600 $ x 1760 lei = **1.044.000**
- Dcv(+): 60 $ x 60 lei = 36.000

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	%	**1.080.000**
		267 "Creanţe imobilizate"	1.044.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar	36.000

3. Încasarea cotei de garanţie de 9000 $ şi a cotei de risc neconsumate de 750 $, total 9750 $:

- Val. în lei la încasare: 9750 $ x 1800 lei = 17.550.000
- Val. în lei la reţinere: 9750 $ x 1740 lei = **16.965.000**
- Dcv (+)..... 9.750 $ x 60 lei = 585.000

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	%	**17.550.000**
		267 "Creanţe imobilizate"	16.965.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	585.000

4. Anularea provizioanelor constituite pentru cota de garanţie şi cota de risc, penalităţi şi neprevăzute:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	23.577.000
1512 "Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor"			15.660.000
1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"			7.917.000

5. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului:

121 "Profit şi pierdere"	=	%	6.840.000
		601 " Cheltuieli cu materiale consumabile"	3.060.000
		611 "Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"	2.700.000
		625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări	1.080.000

6. Încorporarea veniturilor în rezultatul exerciţiului:

%	=	121 "Profit şi pierdere"	24.390.000
765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"			813.000

Scanned with OKEN Scanner

7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	23.577.000

Bilanţul contabil întocmit de U.C.M. la sfârşitul exerciţiului N + 1 (la încheierea perioadei de garanţie) se prezintă astfel:

Bilanţ contabil
încheiat la 31.12. N + 1 de U.C.M.

Activ		Pasiv	
Posturi	Lei	Posturi	Lei
5121	58.512.925	121	58.512.925
TOTAL	58.512.925	TOTAL	58.512.925

Ca şi în cazul SCE, se observă identitatea sumelor din contul 121 cu cele din contul 5121 de 58.512.925 lei

Scanned with OKEN Scanner

3.Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate

3.1. Conţinutul şi organizarea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate

Asistenţa tehnică şi service-ul sunt activităţi de prestări de servicii, generate de exporturile complexe. Prestarea serviciilor în cauză cade în sarcina furnizorilor fiind unul din instrumentele de realizare a politicii comerciale a lor, de promovare a vânzărilor pe pieţele externe.

Conceptual, asistenţa tehnică şi service-ul sunt definite ca fiind activităţile care asigură montajul, punerea în funcţiune, efectuarea de probe, funcţionarea, remedierile şi reparaţiile, urmărirea comportării în exploatare a maşinilor, instalaţiilor şi altor produse livrate în cadrul termenului de garanţie şi postgaranţie, şcolarizarea şi îndrumarea personalului de la beneficiarii externi şi interni, precum şi orice măsuri menite să faciliteze alegerea, achiziţionarea şi utilizarea unui produs.

Înţelesul de ansamblu dat activităţii de asistenţă tehnică şi de service, impune unele delimitări între cele două componente. De obicei, **asistenţa tehnică** are în vedere aspectul de asistare a cumpărătorului în procesul de utilizare a produsului pentru scopul achiziţionat, iar **service-ul** aspectele legate de procurarea pieselor de schimb, reparaţii şi revizii periodice etc., în perioada de garanţie şi postgaranţie.

Scanned with OKEN Scanner

Prin conținutul său, asistența tehnică este proprie exporturilor cu grad înalt de complexitate: instalații complexe, fabrici, uzine etc., fiind însă completată în perioada de garanție cu servicii de întreținere, reparații, revizii etc. Activitatea de service este proprie exporturilor cu grad mediu de complexitate, de regulă a exporturilor de produse de serie: mașini-unelte, tractoare, autovehicule etc. Personalul care execută aceste lucrări, sau alt personal distinct, acordă și asistență tehnică constând în organizarea pregătirii profesionale a personalului localnic în vederea exploatării și întreținerii corespunzătoare a produselor românești.

Rezultă că, în activitatea practică, în majoritatea cazurilor, activitatea de asistență tehnică se întrepătrunde cu cea de service, iar ponderea uneia sau alteia este determinată de natura produselor pentru care sunt prestate serviciile: exporturi cu grad înalt de complexitate, respectiv exporturi cu grad mediu de complexitate. În anumite cazuri însă, asistența tehnică și service-ul pot fi realizate distinct, în forma lor pură.

Din punct de vedere organizatoric, activitatea de asistență tehnică și de service îmbracă forme variate, în funcție de natura și destinația produselor. Formele respective se convin prin contractele externe și se realizează prin rețele corespunzătoare de asistență tehnică și de service: rețea proprie, rețea concesionată, rețea mixtă.

Rețeaua proprie este necesară și se impune în cazul când pe piața respectivă vânzările de produse proprii reclamă servicii prompte, iar volumul desfacerilor justifică înființarea unor astfel de unități.

Scanned with OKEN Scanner

Rețeaua concesionată se organizează în cazurile în care volumul vânzărilor de produse proprii pe piață nu justifică înființarea unei rețele proprii, iar rețeaua mixtă se organizează acolo unde există și linii de asamblare a produselor ca formă de pătrundere și apoi de dezvoltare a vânzărilor.

Pentru realizarea activității de asistență tehnică și de service în formele menționate, în principal prin rețeaua proprie care deține ponderea principală, unitățile economice furnizoare organizează **subunități în străinătate**. Subunitățile respective se organizează sub diferite forme ca de exemplu: centre de asistență tehnică și de service, puncte de asistență tehnică și de service, birouri tehnice, respectiv ateliere mobile de service.

Centrele de asistență tehnică și de service pot fi organizate pe țări, zone geografice și chiar pentru mai multe țări, de regulă limitrofe, dacă această măsură se justifică din punct de vedere economic și pot îndeplini funcția de coordonator al activității unităților de asistență tehnică și de service dintr-o țară sau zonă geografică. Celelalte forme de organizare se adoptă luându-se în considerare, în principal, volumul activității și condițiile concrete din țara parteneră.

Indiferent de forma de organizare, subunitățile de asistență tehnică și de service din străinătate funcționează pe principiul autonomiei funcționale și financiar-valutare fără personalitate juridică și își desfășoară activitatea pe bază de bugete de venituri și cheltuieli. Contabilitatea operațiilor efectuate se organizează de către S.C.E. în sistemul centralizat sau descentralizat.

Scanned with OKEN Scanner

În afara aspectelor menţionate, pentru organizarea contabilităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate, este necesar să fie luate în considerare şi modalităţile şi perioada de realizare a acestei activităţi.

Modalităţile de realizare a activităţii de asistenţă tehnică şi de service de către S.C.E. sunt similare exporturilor pentru care se organizează prestarea acestor servicii: pe cont propriu sau în comision.

În ce priveşte perioada de realizare, serviciile menţionate se prestează atât în perioada de garanţie a produselor exportate cât şi în perioada postgaranţie, fiecare ridicând probleme specifice sub aspect financiar-contabil. De asemenea, pot fi prestate servicii de asistenţă tehnică şi de service la cererea partenerilor externi, nelegate de livrări de produse.

Concluzionând, rezultă că organizarea contabilităţii activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate este dependentă de următorii factori: a) perioada de realizare: în perioada de garanţie sau postgaranţie; b) natura produselor: exporturi complexe cu grad înalt de tehnicitate sau exporturi complexe cu grad mediu de tehnicitate (produse de serie); c) modalităţile de prestare a serviciilor: pe cont propriu sau în comision; d) sistemul de contabilitate aplicat: centralizat sau descentralizat; e) formele de realizare a serviciilor: reţea proprie, reţea concesionată, reţea mixtă.

În ordinea menţionată, prezentăm principalele probleme legate de reflectarea în contabilitate a

Scanned with OKEN Scanner

activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate.

3.2. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada de garanţie

3.2.1. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada de garanţie la exporturile pe cont propriu

Prestarea serviciilor de asistenţă tehnică şi de service, indiferent de perioada la care se referă, implică efectuarea **de cheltuieli**. În perioada de garanţie cheltuielile cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate se prevăd în notele de fundamentare a exporturilor sau în anexele la referatele de vânzare (notele de cheltuieli).

În raport de locul de efectuare şi moneda folosită, cheltuielile menţionate se împart în două categorii:

a) **cheltuieli efectuate în ţară în lei** din care fac parte cheltuieli cum sunt: salariile personalului care asigură asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate care se plătesc membrilor familiilor acestora, impozitul pe salarii, contribuţia unităţii la asigurările sociale şi protecţia socială, piesele de schimb, materialele de întreţinere şi reparaţii etc.

b) **cheltuieli efectuate în străinătate în valută locală**, prin intermediul subunităţilor proprii, din

Scanned with OKEN Scanner

care fac parte cheltuieli cum sunt: diurna, cazarea, transportul pe plan local al personalului care asigură prestarea serviciilor, diverse cheltuieli necesitate de coordonarea sau desfăşurarea activităţii pe plan local.

Cheltuielile efectuate cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada de garanţie **se recuperează de S.C.E. din sumele incluse în preţul extern al exportului sub formă de cote de asistenţă tehnică şi de service.** Pentru aceste cheltuieli S.C.E. exportatoare constituie **provizioane pentru riscuri şi cheltuieli** în limita sumelor prevăzute în notele de fundamentare. Pe măsura efectuării cheltuielilor, acestea se reflectă în conturile corespunzătoare de cheltuieli din clasa a 6-a, iar la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar al perioadei de garanţie are loc analiza şi regularizarea provizioanelor prin suplimentarea, diminuarea sau anularea lor, după caz.

Contabilitatea operaţiilor privind cheltuielile cu asistenţa tehnică şi service-ul poate fi condusă de S.C.E. în mod centralizat sau descentralizat.

În varianta **contabilităţii centralizate** operaţiile de constituire şi regularizare a provizioanelor, precum şi cele de efectuare a cheltuielilor se evidenţiază numai la S.C.E. Pentru provizioane se utilizează conturile: 6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", 1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", 7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", iar pentru cheltuielile efectuate conturile corespunzătoare din clasa a 6-a.

Scanned with OKEN Scanner

Referitor la cheltuielile efectuate cu asistența tehnică și service-ul în străinătate se impun următoarele precizări:

Prima. Întrucât S.C.E. nu au personal calificat angajat în acest acop, ele îl recrutează de la unitățile producătoare cu care încheie contracte și cărora le achită salariile personalului, celelalte cheltuieli cu personalul și impozitul pe salarii. La S.C.E. aceste cheltuieli se evidențiază, în totalitatea lor, în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți".

A doua. În vederea efectuării operațiilor de întreținere și reparații, S.C.E își organizează în străinătate depozite, magazii etc pentru gestionarea pieselor de schimb, materialelor și altor valori aduse din țară în acest scop. Decontarea consumului acestor valori materiale se face pe baza listei de consumuri care se înaintează în țară periodic prin responsabilul financiar al grupului. La S.C.E. consumul de valori materiale se evidențiază în contul 601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"

A treia. Pentru efectuarea cheltuielilor externe în valută locală, S.C.E. acordă avansuri în valută convertibilă responsabilului financiar al grupului de asistență tehnică și de service din străinătate. Acesta, după schimbarea valutei convertibile în valută locală, achită cheltuielile de diurnă, cazare, transport local ș.a. și le decontează periodic S.C.E. cu documentele justificative aferente. La S.C.E. avansul acordat se evidențiază în contul 542 "Avansuri de trezorerie", iar decontarea acestuia în con-

Scanned with OKEN Scanner

tul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări".

Considerând că o S.C.E. care a construit un obiectiv în Libia a prevăzut în nota de fundamentare cheltuieli de asistenţă tehnică şi de service pentru perioada de garanţie 1.12.N-1.12.N + 1 în sumă totală de 8.500.000 lei şi a efectuat în exerciţiul N + 1 următoarele cheltuieli:

- salarii, impozit, CAS şi ajutor de şomaj în sumă de 5.000.000 lei plătite unităţii producătoare care a asigurat personalul necesar;

- materiale de întreţinere şi piese de schimb în sumă de 300.000 lei;

- cheltuieli externe în valută locală 400 Dinari Libieni (D.L.).

Avansul acordat responsabilului financiar al grupului a fost de 1500$ la cursul de 1800 lei, cursul D.L. în $ fiind: 1DL = 3$ SUA, operaţiile specifice care au loc în contabilitatea S.C.E. sunt:

a) în exerciţiul N

1. Constituirea la 31.12.N a provizionului necesar efectuării de cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie în sumă de 8.000.000 lei conform prevederilor din nota de fundamentare:

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	1518 "Alte provizioane pentru garanţii acordate clienţilor"	8.500.000

Scanned with OKEN Scanner

b) în exercițiul N + 1

2. Înregistrarea cheltuielilor interne cu salariile și celelalte cheltuieli de personal în sumă de 5.000.000 lei plătite unității producătoare pe baza facturii acesteia:

628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	=	401 "Furnizori"	5.000.000

3. Înregistrarea consumului de materiale și piese de schimb pe baza listei de consumuri transmise prin responsabilul financiar al grupului din străinătate, 300.000 lei:

601 "Cheltuieli cu materialele consumabile	=	"Materiale consumabile" (4812 "Decontări privind stocurile")	300.000

4. Înregistrarea avansului acordat în valută responsabilului financiar al grupului din străinătate pentru efectuarea cheltuielilor externe: 1500$x1800lei = 2.700.000 lei

542 "Avansuri de trezorerie"	=	5314 "Casa în devize"	2.700.000

5. Decontarea ulterioară (periodic) a avansului, 400 DL și restituirea avansului neconsumat de 300$ la cursul zilei de 1850 lei:

Scanned with OKEN Scanner

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	542 "Avansuri de trezorerie" 400DLx 3 = 1200$ 1200 $ x 1800 lei = = 2.160.000 lei	2.160.000	
5314 "Casa în devize" (300$ x 1850)	=	%		555.000
		542 "Avansuri de trezorerie" (300$ x1800lei)	540.000	
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"		15.000

6. Regularizarea provizionului la 31.12.N+1 (exerciţiul financiar în care expiră perioada de garanţie):

- Provizion necesar 0
- Provizion existent ..... 8.500.000 lei
- Anularea provizionului existent .....8.500.000 lei

1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	8.500.000	

Din analiza datelor din conturi se observă că în exerciţiul N+1 au fost efectuate cheltuieli totale de 800.000 lei şi s-a constituit un venit din anularea provizionului de 8.500.000 lei şi din diferenţe de curs valutar de 15.000 lei. Deci, economia de cheltuieli de 555.000 lei se va reflecta în final ca profit

în contul 121 "Profit şi pierdere " (după închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri).

În varianta **contabilităţii descentralizate**, care se aplică în situaţia în care în localitatea sau zona în care se prestează serviciile de asistenţă tehnică şi de service se realizează în continuare obiective cu acelaşi beneficiar sau cu alţi beneficiari, provizioanele se constituie atât la S.C.E. pentru cheltuieli interne în lei, cât şi la subunităţile din străinătate pentru cheltuieli externe în valută locală. Sumele necesare cheltuielilor externe în valută locală se virează subunităţilor de către S.C.E.

Relaţiile dintre S.C.E. şi subunităţile din străinătate se urmăresc în contabilitatea ambelor structuri cu ajutorul contului 481 "Decontări între unitate şi subunităţi". Pentru a se putea urmări şi deconta sumele puse la dispoziţia subunităţilor cu această destinaţie este indicată dezvoltarea contului 481, în afara conturilor menţionate la lucrările de construcţii-montaj, pe următoarele conturi sintetice degradul II sau, după caz, pe analitice ale conturilor de gradul II:

- 481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie";

- 481/y "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie".

Sumele în valută primite de subunităţi şi necheltuite în perioada de garanţie se restituie S.C.E., iar în situaţia depăşirii cheltuielilor se virează subunităţilor valuta necesară şi, după caz, se suplimentează provizionul constituit.

Scanned with OKEN Scanner

Menţinând datele exemplului precedent, operaţiile specifice care au loc în contabilitatea S.C.E. şi a subunităţilor din străinătate sunt următoarele:

Operaţiile în contabilitatea SCE
a) în exerciţiul N

1. Constituirea la 31.12.N a provizionului: în lei în sumă de 5.800.000 lei

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	5.800.000

2. Preluarea de către SCE a cheltuielilor cu provizioanele (5.000 D.L. x 3 x 1.800 lei = 2.700.000 lei):

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	481/y Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	2.700.000

b) în exerciţiul N + 1

3. Virarea subunităţii a avansului de 1500 $: 1500 $ x 1800 lei = 2.700.000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	2.700.000

4. Înregistrarea cheltuielilor efectuate de SCE:

- Salarii etc .....5.000.000 lei
- Materiale.....300.000 lei

628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"	=	401 "Furnizori"	5.000.000
601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"	300.000

5. Încasarea de către SCE a sumei necheltuite de subunitate de 100 D.L: 100 DL x 3 x 1850 lei = 555.000 lei:

5124 "Conturi la bănci în devize	=	%	555.000
		481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	540.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	15.000

6. Preluarea de către SCE a cheltuielilor locale efectuate de subunitate: 400 DL x 3 x 1800 lei = 2.160.000 lei:

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	481/y "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie		2.160.000

7. Anularea provizioanelor la 31.12.N +1 devenite fără obiect:

1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"		5.300.000

8. Preluarea de către SCE a veniturilor din provizioane de la subunitate: 1500 $ x 1800 lei = 2.700.000 lei

481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	=	7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"		2.700.000

9. Închiderea conturilor de decontări pentru soldul cheltuielilor şi veniturilor acestora:

Scanned with OKEN Scanner

481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	=	481/y "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie		4.860.000

10. Anularea efectului dublării rulajelor conturilor de cheltuieli şi venituri pentru operaţiunile în valută locală ca urmare a centralizării balanţei de verificare a subunităţii[1]

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"		2.160.000
7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"		2.700.000

Operaţiile în contabilitatea subunităţii
a) în exerciţiul N

1. Constituirea la 31.12.N. a provizionului de 500 DL:

1 Operaţiile se justifică numai în situaţia în care la centralizarea balanţei subunităţii de către SCE nu s-au exclus rulajele conturilor de cheltuieli şi de venituri în valută locală.

Scanned with OKEN Scanner

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	500 DL	

2. Transmiterea de către subunitate către SCE a cheltuielilor cu provizioanele constituite de 500 DL:

481/y "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	=	6812 "Cheltuieli de exploatarea privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	500 DL	

b) în exerciţiul N + 1

3. Încasarea de către subunitate a avansului de 500 DL pentru efectuarea de cheltuieli în valută locală:

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	500 DL	

4. Înregistrarea cheltuielilor efectuate în valută locală, 400 DL:

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	5124 "Conturi la bănci în devize	400 DL	

Scanned with OKEN Scanner

5. Virarea de către subunitate către SCE a sumei necheltuite de 100 DL:

481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	100 DL

6. Transmiterea de către subunitate către SCE a cheltuielilor locale efectuate:

481/y "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	=	625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	400 DL

7. Anularea provizioanelor la 31.12 N+1 devenite fără obiect:

1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	500 DL

8. Virarea de către subunitate a provizioanelor SCE:

7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	500 DL

Scanned with OKEN Scanner

9. Închiderea conturilor de decontări pentru soldul cheltuielilor şi veniturilor acestora:

481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	=	481/y "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	900 DL

Analiza datelor conturilor de venituri şi cheltuieli la S.C.E. pune în evidenţă rezultatul identic al operaţiilor, cu cel din contabilitatea centralizată, de 555.000 lei profit în exerciţiul N + 1.

Nu excludem situaţia în care, în cazul contabilităţii descentralizate provizioanele să se constituie în totalitatea lor la S.C.E., adică atât pentru cheltuielile interne în lei, cât şi pentru cheltuielile externe în valută locală. În această situaţie însă operaţiile economice se contabilizează după o metodologie adecvată şi anume: conturile 6812, 1518 şi 7812 intervin numai în contabilitatea S.C.E.; se menţine contul 481/x atât la S.C.E. cât şi la subunităţi; cheltuielile efective sunt contabilizate la subunităţi în contul 481/y şi preluate apoi de S.C.E. prin notă de debitare.

Două remarci

Prima. Exceptând exporturile de produse de serie, la exporturile cu grad înalt de complexitate, în afara cheltuielilor de asistenţă tehnică şi de service în perioada de garanţie sau chiar în perioada de derulare a contractelor externe, mai pot fi efectuate cheltuieli de neexecutare corespunzătoare a

Scanned with OKEN Scanner

lucrărilor, neatingerea parametrilor tehnici şi de capacitate, neîncadrarea în termenele contractuale ş.a. Evident că aceste cheltuieli, generate de particularităţile exporturilor complexe, nu pot fi încadrate în categoria cheltuielilor propriu-zise de asistenţă tehnică şi de service, dar, efectuându-se în perioada de garanţie, iar în unele cazuri şi de execuţie, este necesar să fie tratate concomitent cu cele de asistenţă tehnică şi de service. Sursa de acoperire a acestor cheltuieli o constituie sumele incluse în preţul extern sub formă de **cotă de risc, penalităţi şi neprevăzute.**

Pentru aceste cheltuieli, S.C.E. pot constitui **provizioane** pentru riscuri şi cheltuieli în limita sumelor incluse în preţul extern. Contabilitatea operaţiilor de constituire şi regularizare a provizioanelor şi de efectuare a cheltuielilor se face după metodologia proprie cheltuielilor de asistenţă tehnică şi de service.

A doua. Atât la exporturile cu grad înalt de tehnicitate cât şi la cele cu grad mediu de tehnicitate (produse de serie), clienţii externi reţin din preţul extern FOB net, cu prilejul decontării exporturilor facturate, **o cotă de garanţie** de bună execuţie în limita prevederilor contractuale. Dacă partenerii convin, cota de garanţie poate fi înlocuită cu o scrisoare de garanţie bancară emisă de o bancă comercială agreată de partenerul extern.

Reţinerea cotei de garanţie de către partenerii externi constituie o măsură de prevedere a acestora pentru asigurarea fondurilor necesare efectuării eventualelor cheltuieli pentru neatingerea parametrilor tehnici şi de capacitate, refacerea lu-

Scanned with OKEN Scanner

crărilor necorespunzătoare calitativ, întârzieri în livrarea de furnituri etc. dacă S.C.E. nu-şi îndeplinesc obligaţiile contractuale.

Pentru cota de garanţie reţinută de partenerii externi sau pentru care s-a acordat o scrisoare de garanţie bancară, S.C.E. pot constitui, de asemenea, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli în limita cotei respective. Constituirea şi regularizarea provizioanelor şi reflectarea eventualelor cheltuieli se face după metodologia proprie asistenţei tehnice şi service-ului în perioada de garanţie.

Trebuie precizat însă că utilizarea cotei de garanţie de către partenerii externi nu are loc decât în cazuri de excepţie. Ca urmare, la expirarea perioadei de garanţie partenerii externi restituie cota de garanţie sau eliberează scrisoarea de garanţie bancară. Concomitent, S.C.E. procedează la anularea provizioanelor constituite majorând în mod corespunzător veniturile exerciţiului financiar în care expiră perioada de garanţie.

3.2.2. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada de garanţie la exporturile în comision

Pentru exporturile complexe realizate în comision, cheltuielile de asistenţă tehnică şi de service în perioada de garanţie sunt asigurate de **unităţile producătoare**. Ca structură, cheltuielile nu diferă

Scanned with OKEN Scanner

de cele efectuate de S.C.E. la exporturile pe cont propriu. Deci distingem:

a) **cheltuieli efectuate în lei de unităţile producătoare** care includ în principal salariile personalului, celelalte cheltuieli de personal pentru personalul care asigură asistenţa tehnică şi serviceul în străinătate, piesele de schimb şi materialele necesare, alte cheltuieli interne în lei;

b) **cheltuieli externe efectuate de unităţile producătoare** în valută prin intermediul S.C.E. în care se includ cheltuielile de diurnă, cazare, transport local şi alte cheltuieli efectuate în valută locală.

Fondurile necesare acoperirii cheltuielilor de asistenţă tehnică şi de service în perioada de garanţie se asigură din sumele incluse în preţul extern. În acest scop, unităţile producătoare includ în costul planificat (estimat) de producţie cheltuielile probabile pentru perioada de garanţie, dimensionând astfel nivelul costurilor estimate în concordanţă cu structura posibilă a lor.

În contabilitatea S.C.E., contabilitatea cheltuielilor de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada de garanţie la exporturile realizate în comision se ţine de regulă în mod **centralizat**. Ca flux al operaţiilor, S.C.E. încasează de la unităţile producătoare avansurile în lei necesare plăţii cheltuielilor externe, cumpără valuta de pe piaţa interbancară, acordă avansuri în valută responsabililor financiari ai grupurilor din străinătate şi decontează unităţilor producătoare avansurile justificate de responsabilii financiari. Concomitent cu documentele de decontare a chel-

Scanned with OKEN Scanner

tuielilor externe în valută locală, S.C.E. înaintează unităţilor producătoare şi listele de consumuri de piese de schimb şi materiale pe baza cărora unităţile producătoare înregistrează cheltuielile interne cu aceste consumuri.

Conturile utilizate la S.C.E. pentru înregistrarea operaţiilor menţionate sunt : 512 "Conturi curente la bănci", 521 "Casa", 542 "Avansuri de trezorerie" şi 462 "Creditori diverşi", acesta din urmă fiind folosit pentru evidenţa sumelor încasate şi decontate unităţilor producătoare pentru cheltuielile externe în valută locală.

Pentru exemplificare presupunem următoarea situaţie:

- pentru un obiectiv construit în comision în Libia, S.C.E. încasează avansuri de 3.300.000 lei de la unitatea producătoare furnizoare pentru efectuarea cheltuielilor externe în perioada de garanţie 25.12.N-25.12.N + 1;

- cumpără de pe piaţa interbancară prin intermediul unui dealer suma de 1800$ la cursul de 1825 lei/$. Cursul de schimb al zilei este de 1800lei/$. Diferenţa dintre cursul de cumpărare şi cursul de schimb al zilei se suportă de unitatea producătoare;

- acordă avansuri în valută de 1800$ responsabilului financiar al grupului de asistenţă tehnică şi de service din Libia. Ulterior acesta justifică periodic avansurile cheltuite pentru suma de 600 dinari libieni (1DL = 3$ SUA);

- la expirarea perioadei de garanţie S.C.E. face regularizarea avansurilor cu unitatea producătoare.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile economice care au loc în contabilitatea S.C.E.

1. Încasarea avansului de 3.300.000 lei de la unitatea producătoare:

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	462 "Creditori diverşi"	3.300.000

2. Virează băncii comerciale suma de 3.300.000 lei pentru cumpărarea a 1800$. Potrivit ordinului de cumpărare emis, valuta se cumpără la cursul din data tranzacţiei prin intermediul unui dealer.

5125 "Sume în curs de decontare"	=	5121 "Conturi la bănci"	3.300.000

3. Cumpără de pe piaţa valutară interbancară 1800$ potrivit ordinului de cumpărare emis:

- Val. în lei la cursul de cumpărare:
  1800$ x 1825lei = 3.285.000 lei
- Val. în lei la cursul zilei:
  1800$ x 1800lei = 3.240.000 lei
- Diferenţa suportată de unităţile producătoare
  .....45.000 lei

	=	5125 "Sume în curs de decontare"	3.285.000 lei
5124 "Conturi la bănci în devize"			3.285.000 lei
462 "Creditori diverşi"			45.000lei

Scanned with OKEN Scanner

4. Încasează în contul în lei suma virată în plus pentru cumpărarea de valută: 3.300.000 lei-3.285.000 lei = 15.000 lei

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	5125 "Sume în curs de decontare	3.285.000 lei

5. Ridică de la bancă, din contul în devize, suma de 1800$ pentru a acorda ca avans pentru cheltuieli externe: 1800$x1800lei = 3.240.000lei

581 "Viramente interne"	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	3.240.000
5314 "Casa în devize"	=	581 "Viramente interne"	3.240.000

6. Acordă valuta ca avans responsabilului financiar al grupului de asistenţă tehnică şi de service din Libia. Ulterior acesta justifică 600DL echivalând 1800$: 1800 $ x1800lei = 3.240.000lei

542 "Avansuri de trezorerie"	=	5314 "Casa în devize"	3.240.000
462 "Creditori diverşi"	=	542 "Avansuri de trezorerie"	3.240.000

7. La expirarea perioadei de garanţie S.C.E. regularizează avansurile primite cu unitatea producătoare:

a) Avansuri primite 3.300.000lei

b) Avansuri justificate:

Scanned with OKEN Scanner

- Diferență de curs valutar 45.000
- Cheltuieli externe 3.240.000
- Total 3.285.000

c) Diferență de restituit..... 15.000 lei

462 "Creditori diverși"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	15.000

În ipoteza **conducerii descentralizate** a contabilității, relațiile dintre S.C.E. și subunități se urmăresc, ca și în cazul precedent, cu ajutorul contului 481 "Decontări către unitate și subunități". Și în acest caz considerăm indicată dezvoltatea contului 481 pe conturi sintetice de gradul II 481/x pentru evidența avansurilor, 481/y pentru pentru evidența cheltuielilor.

Folosind datele exemplului precedent, operațiile specifice privind relațiile de decontare dintre S.C.E. și subunități se înregistrează astfel:

I. În contabilitatea SCE

1. Virarea avansului în valută subunității: 1.800 $ x 1.800 lei = 3.240.000 lei

481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asistența tehnică și service-ul în perioada de garanție"	=	5124 Conturi la bănci în devize"	3.240.000

2. Decontarea cheltuielilor efective, transmise de subunitate ca notă de debitare:

462 "Creditori diverşi	=	481/y	"Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	3.240.000

3. Închiderea conturilor de decontări pentru avansuri şi cheltuieli:

481/y "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	=	481/x	"Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	3.240.000

II. În contabilitatea subunităţii

1. Încasarea avansului în valută de la SCE: 1.800$: 3 = 600 D.L.

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	481/x	"Avansuri pentru cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	600 DL

2. Decontarea către SCE a cheltuielilor efectuate de 600 D.L.:

Scanned with OKEN Scanner

481/y "Cheltuieli cu asis–tenţa tehnică şi service-ul în pe–rioada de garanţie"	=	5124 "Conturi la bănci în devize"	600 DL

3. Închiderea conturilor de decontări pentru avansuri şi cheltuieli:

481/x "Avansuri pentru cheltuieli cu asis–tenţa tehnică şi service-ul în stră–inătate în perioa–da de garanţie"	=	481/y "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada de garanţie"	600 DL

Operaţiile de decontare dintre S.C.E. şi unitatea producătoare, precum şi cele de cumpărare de valută de către S.C.E. se evidenţiază după metodologia conducerii contabilităţii în varianta centralizată.

În ce priveşte **cota de risc, penalităţi şi neprevăzute** şi **cota de garanţie**, acestea au un regim diferit faţă de exportul pe cont propriu. În esenţă este vorba de faptul că ambele cote se reţin producătorilor de către S.C.E. din valoarea externă FOB net având însă destinaţii diferite şi anume:

- cota de risc, penalităţi şi neprevăzute se păstrează de către S.C.E. la băncile comerciale care le deservesc şi este folosită pentru efectuarea de cheltuieli cu această destinaţie în perioada de garanţie, uneori şi de execuţie, în calitatea lor de titulare ale contractelor externe;

Scanned with OKEN Scanner

- cota de garanţie reţinută de către S.C.E. producătorilor compensează suma corespunzătoare reţinută lor de către beneficiarii externi pentru garantarea bunei execuţii a lucrărilor sau calităţii mărfurilor exportate. Dacă prin contractele externe se convine, S.C.E. eliberează beneficiarilor externi o scrisoare de garanţie bancară, iar cota de garanţie reţinută producătorilor de către S.C.E. se păstrează la băncile comerciale care deservesc S.C.E.

Rezultă că S.C.E. reţin producătorilor atât cota de risc, penalităţi şi neprevăzute cât şi cota de garanţie, dar ele dispun practic doar de cota de risc, penalităţi şi neprevăzute pentru efectuarea cheltuielilor din categoria menţionată. Ca urmare, în condiţiile derulării normale a contractelor externe, la expirarea perioadei de garanţie, beneficiarii externi restituie S.C.E. cota de garanţie sau, după caz, le eliberează scrisoarea de garanţie bancară. La rândul lor, S.C.E. restituie cota de garanţie unităţilor producătoare.

În ce priveşte cota de risc, penalităţi şi neprevăzute reţinută producătorilor de către S.C.E., aceasta se restituie, la expirarea perioadei de garanţie, parţial sau în totalitate, în funcţie de faptul, dacă în perioada de garanţie au fost sau nu efectuate astfel de cheltuieli.

Cota de garanţie reţinută de partenerii externi se reflectă la S.C.E. concomitent cu înregistrarea livrărilor prin operaţia 267 = 411, iar cota de garanţie, precum şi cota de risc, penalităţi şi neprevăzute reţinute producătorilor se reflectă de către S.C.E. concomitent cu celelalte reţineri (avans; comision) prin operaţia 401 = 167 (cu

Scanned with OKEN Scanner

analitice distincte la contul 167 pentru cele două feluri de cote).

Sumele cheltuite de S.C.E. din cota de risc în perioada de garanţie se evidenţiază prin operaţia 167 = 5124, iar sumele necheltuite în perioada de garanţie, precum şi cota de garanţie restituite producătorilor se evidenţiază prin operaţia 167 = 5121 (cota de garanţie încasată de SCE de la beneficiarii externi se înregistrează prin operaţia 5124 = 267) .

De reţinut că, fiind vorba de operaţiuni în comision:

- pentru creanţa imobilizată în valută (cont 267) la sfârşitul exerciţiului financiar S.C.E. calculează diferenţe de conversie, dar pentru împrumuturile şi datoriile asimilate provenite din reţinerile menţionate (cont 167), calculate în lei, nu se mai pune problema calculării diferenţelor de conversie. Aceasta ca urmare a efectului Regulamentului privind efectuarea operaţiunilor valutare nr.V/10.813 din 19 septembrie 1994;
- pentru nici una din cotele menţionate S.C.E. nu constituie provizioane.

Scanned with OKEN Scanner

3.3. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie

3.3.1. Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie la exporturile pe cont propriu

În perioada postgaranţie, activitatea de asistenţă tehnică şi de service se realizează pe bază contractuală şi se organizează pe principiul autonomiei funcţionale şi financiar-valutare.

Dacă în perioada de garanţie activitatea de asistenţă tehnică se întrepătrunde cu cea de service, în perioada postgaranţie asistenţa tehnică poate fi realizată independent, cazul exporturilor cu grad înalt de complexitate, sau poate fi realizată la un loc cu activitatea de service, cazul exporturilor produselor de serie.

Baza juridică a activităţii de asistenţă tehnică şi de service în perioada postgaranţie la exporturile pe cont propriu o constituie contractele economice încheiate de S.C.E. cu beneficiarii externi, pe de o parte, şi cu unităţile producătoare care asigură forţa de muncă şi valorile materiale necesare, pe de altă parte. Fiind o activitate realizată în numele, pe contul şi pe riscul S.C.E., rezultatele activităţii se reflectă în gestiunea lor.

Scanned with OKEN Scanner

Indicatorii economico-financiari proprii serviciilor de asistenţă tehnică şi de service în perioada postgaranţie la exporturile pe cont propriu sunt: cheltuielile, veniturile şi rezultatele.

Cheltuielile activităţii de asistenţă tehnică în perioada postgaranţie au o structură similară activităţii în perioada de garanţie (cheltuieli interne efectuate în ţară în lei cu salariile şi celelalte cheltuieli de personal şi cheltuieli externe efectuate în străinătate în valută locală: diurnă, cazare, transport local, alte cheltuieli externe). În cazul activităţii de service cheltuielilor de mai sus li se adaugă şi cele referitoare la consumurile de valori materiale: piese de schimb, materiale de întreţinere şi reparaţii, amortizarea, întreţinerea şi repararea mijloacelor fixe utilizate ş.a.

Veniturile din activitatea de asistenţă tehnică şi de service în perioada postgaranţie se constituie din **încasările valutare brute** egale cu preţul convenit prin contractul extern. În condiţiile efectuării a două categorii de cheltuieli, în ţară în lei şi în străinătate în valută locală, preţul extern trebuie să acopere ambele cheltuieli şi să asigure profitul corespunzător S.C.E. În acest scop, cu prilejul fundamentării preţului extern, iar ulterior în calculele de evidenţă, acesta trebuie detaliat pe două componente:

- una destinată să acopere cheltuielile externe în valuta locală, neaducătoare de profit (veniturile sunt egale cu cheltuielile);

- cealaltă parte, exprimând **încasările valutare nete**, similară în conţinut cu valoarea externă FOB netă a mărfurilor exportate este destinată să

Scanned with OKEN Scanner

acopere cheltuielile interne în lei (cu munca vie şi materializată) şi să asigure profitul cuvenit S.C.E. pentru serviciile prestate.

Proporţia în care preţul extern se detaliază pe cele două componente se convine prin contractul extern. Se desprinde concluzia că, de fapt, rezultatul financiar este diferenţa dintre încasările valutare nete şi cheltuielile interne efectuate în lei.

Contabilitatea serviciilor de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie se organizează, în funcţie de situaţia impusă, centralizat sau descentralizat.

În varianta **contabilităţii centralizate,** principala problemă care se pune este cea a evidenţierii veniturilor: la nivelul încasărilor valutare brute sau încasările nete. Mergând pe prevederile Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii, ele trebuie evidenţiate la nivelul încasărilor valutare brute. Ţinând seama de cele arătate în lucrările precedente[1], veniturile ar trebui evidenţiate în două conturi de venituri fără a afecta cifra de afaceri: 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" pentru încasările valutare nete şi 708 "Venituri din activităţi diverse" pentru încasările valutare destinate acoperirii cheltuielilor externe.

---

1 Vezi - D.Vişan "Noul sistem contabil în comerţul exterior" Ed. Economica 1994;

- D.Vişan "Informaţia contabilă privind cifra de afaceri la societăţile de comerţ exterior, Rev. Economistul, Supliment nr. 18/12.04.1995

Scanned with OKEN Scanner

Pot fi luate în discuţie, desigur, în aceeaşi măsură, şi celelalte două variante de evidenţă a veniturilor: reflectarea lor în totalitate în contul 704 care, în cazul lucrărilor şi serviciilor, nu ar afecta analiza Contului de profit şi pierdere, dar s-ar ivi distorsiuni între indicatorii microeconomici şi cei macroeconomici în eventualitatea că datele contabilităţii societăţilor comerciale devin surse de informaţii pentru contabilitatea naţională; reflectarea veniturilor la nivelul încasărilor valutare nete în contul 704 şi a veniturilor destinate acoperirii cheltuielilor externe cu ajutorul conturilor de terţi (462 "Creditori diverşi).

Pentru unitatea expunerii, vom aborda şi în acest caz, cu rezervele ce se impun, prima variantă de evidenţă a veniturilor. În acest sens, considerăm următoarea situaţie:

- S.C.E. "X" prestează un serviciu de asistenţă tehnică pe bază de contract în Irak, valoarea externă contractată fiind de 30.000 $ decontabilă astfel: 30% în valută locală (echivalentul a 9.000 $) şi 70% în valută convertibilă. Cursul dinarului irakian faţă de dolarul SUA este: 1D.I. = 4$ SUA;

- cheltuieli externe efectuate cu diurna, cazarea şi transportul pe plan local ale personalului ce asigură asistenţa tehnică sunt de 2250 dinari irakieni decontabile astfel: 500 D.I. încasaţi ca avans, cursul dolarului la data încasării fiind de 1780 lei, 1750 D.I. încasaţi la la facturarea serviciilor de asistenţă tehnică, cursul dolarului la facturare fiind de 1800 lei. Încasarea valutei locale se face în numerar de către responsabilul financiar al grupului de asistenţă tehnică şi se decontează

Scanned with OKEN Scanner

S.C.E. o dată cu prezentarea facturii de prestare a serviciilor de asistenţă tehnică. Încasarea valutei convertibile se face în ţară în contul în devize, deschis la banca comercială de către S.C.E.;

- cheltuielile interne efectuate de S.C.E în lei sunt de 26.000.000 lei din care: a) 24.000.000 lei salarii şi celelalte cheltuieli de personal plătite unităţii producătoare care a asigurat personalul calificat; b) 2.000.000 lei cheltuieli de transport dus-întors cu personalul în Irak.

Operaţiile contabile care au loc în contabilitatea S.C.E. sunt:

1. Încasarea avansului în numerar în valută locală de către responsabilul financiar al grupului de asistenţă tehnică: 500D.I.x4 = 2000$ x 1780lei = =3.560.000lei. Documentul justificativ: chitanţa transmisă de către beneficiar şi avizul corespunzător:

542 "Avansuri de trezorerie"	=	419 "Clienţi creditori"	3.560.000

2. Facturarea serviciilor de asistenţă tehnică:

- în valută convertibilă: 30.000$ x 70% = 21.000$ x 1800lei = 37.800.000 lei
- în valută locală: 30.000$x30% = 9.000$x1800 lei = 16.200.000 lei

9.000$: 4 =2.250 D.I.

Scanned with OKEN Scanner

Notă. Potrivit prevederilor contractuale poate fi întocmită o singură factură cu detaliere pe cele două componente sau două facturi distincte: una în valută convertibilă şi una în valută locală:

411 "Clienţi"	=	%	54.000.000
		704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	37.800.000
		708 "Venituri din activităţi diverse"	6.200.000

3. Încasarea valutei convertibile în ţară presupunând că, la data încasării, cursul în lei al dolarului este de 1810 lei:

- Val. în lei la încasare:
  21.000$x1810lei =38.010.000lei
- Val. în lei la facturare:
  21.000$x1800lei =37.800.000lei
- Diferenţă fav. de curs valutar
  .....210.000lei

5124 "Conturi la bănci în devize	=	%	38.010.000
		411 "Clienţi"	37.800.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	210.000

4. Încasarea valutei locale în numerar de către responsabilul grupului de asistenţă tehnică,

Scanned with OKEN Scanner

beneficiarul extern reţinând valuta plătită anterior ca avans:

- Valută facturată:
  2250DI x 4 x 1800 = 16.200.000lei
- Valută avans:
  500DI x 4 x 1800 = 3.600.000lei
- Valută de încasat:
  1750DI x 4 x 1800 = 12.600.000lei

%	=	411"Clienţi"	16.200.000
419 "Clienţi creditori"			3.000.000
542 "Avansuri de trezorerie"			12.600.000

5. Înregistrarea cheltuielilor interne necesitate de asistenţa tehnică contractuală:

- salarii şi alte cheltuieli de personal datorate unităţii producătoare care a asigurat personalul necesar 24.000.000
- cheltuieli de transport dus-întors Irak 2.000.000

Total 26.000.000

628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"	=	401 "Furnizori"	24.000.000
625 "Cheltuieli cu deplasări, "detaşări şi transferări"	=	531 "Casa	2.000.000

Scanned with OKEN Scanner

6. Înregistrarea cheltuielilor externe justificate de responsabilul financiar al grupului de asistenţă tehnică în sumă de 2.250 D.I. echivalând 9.000$ (9000$x1800lei = 16.200.000lei)

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	542 "Avansuri de trezorerie"	16.200.000

7. Calculul şi înregistrarea diferenţelor de curs valutar rezultate din decontarea valutei locale:

a) Diferenţe aferente avansurilor încasate de la beneficiari:

500 D.I. x 4 = 2.000$ x (1800lei–1780lei) = – 40.000lei

b) Diferenţe aferente avansurilor de trezorerie:

500D.I. x 4 = 2.000$ x (1780lei–1800lei) = + 40.000lei

665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	419 "Clienţi - creditori"	40.000
542 "Avansuri de trezorerie"	=	765 "Venituri din diferenţe de curs valutar	40.000

Bilanţul întocmit la sfârşitul exerciţiului în care s-a prestat serviciul de asistenţă tehnică se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

BILANŢ
întocmit la 31.12.N

Activ — Pasiv

Posturi	Lei	Lei	Posturi
5.124	12.010.000	12.010.000	121

Explicarea rezultatului:

a) Venituri:

- **din servicii în valută convertibilă (ct.704)** ..... **37.800.000 lei**
- **din diferenţe de curs valutar aferente încasărilor în valută convertibilă (ct.765)** .....**210.000 lei**

Total.....38.010.000 lei

b) Cheltuieli interne:

- **salarii etc.....24.000.000 lei**
- **transport dus-întors.....2.000.000 lei**

Total.....26.000.000 lei

c) rezultatul financiar (a-b).....12.010.000

Remarcă Datele pun în evidenţă că rezultatul financiar nu este influenţat de veniturile şi cheltuielile externe locale. Motiv pentru care, între altele, am şi opinat pentru separarea conturilor de venituri (cont 704 şi 708).

Scanned with OKEN Scanner

În varianta **Contabilităţii descentralizate** relaţiile dintre S.C.E. şi subunităţi din străinătate sunt urmărite, ca şi în cazurile precedente, cu ajutorul contului 481 "Decontări între unitate şi subunităţi", dar dezvoltarea pe conturi sintetice de gradul II se face corespunzător felului activităţii şi anume:

- 481/z "Venituri din asistenţă tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie";

- 481/w "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie".

În varianta contabilităţii descentralizate pot exista diferenţieri ale metodologiei de contabilizare faţă de asistenţa tehnică şi service-ul în perioada postgaranţie, determinate de modul de evidenţiere a creanţelor externe (în contabilitatea S.C.E. sau a subunităţilor) şi de decontare a acestor creanţe (la subunităţi pentru partea preţului extern în valută locală, la S.C.E. pentru partea preţului extern în valută convertibilă, în totalitate la subunităţi în valută locală şi convertibilă sau la S.C.E. în valută convertibilă).

Folosind datele exemplului anterior (contabilităţii centralizate) şi considerând că evidenţa creanţelor externe se realizează la subunitate, dar încasarea se evidenţiază la subunitate pentru valuta

Scanned with OKEN Scanner

locală şi la S.C.E. pentru valuta convertibilă, operaţiile contabile proprii contabilităţii descentralizate de asistenţă tehnică şi de service pe cont propriu sunt următoarele:

I. În contabilitatea SCE

1. Facturarea serviciilor de asistenţă tehnică: 21.000 $ x 1.800 lei = 37.800.000 lei

481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada de garanţie"	=	704 "Venituri din lucrări şi servicii prestate"	37.800.000

2. Încasarea valutei convertibile de la subunitate:

- Val. în lei la încasare:
  21.000 $ x 1.810 lei = 38.010.000 lei
- Val. în lei la fact.:
  21.000 $ x 1.800 lei = 37.800.000 lei
- D.c.v.(+).....210.000 lei

5124 "Conturi la bănci	=	%	**38.010.000**
		481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie	37.800.000
		704 "Venituri din lucrări şi servicii prestate"	210.000

	765	"Venituri din diferenţe de curs valutar"	210.000

3. Cheltuielile efectuate în ţară cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate: salarii etc. 24.000.000 lei, deplasări 2.000.000 lei.

628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	=	401 "Furnizori"	24.000.000
625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	531 "Casa"	2.000.000

4. Înregistrarea veniturilor (în valută locală) pe baza notei de creditare transmise de subunitate: 2250 D.I. x 4 x 1810 lei = 16.290.000 lei.

481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	=	708 "Venituri din activităţi diverse	16.290.000

5. Înregistrarea cheltuielilor în valută locală transmise de subunitate ca notă de debitare: 2250 D.I. x 4 x 1.810 lei = 16.290.000 lei

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	481/w "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	16.290.000

6. Închiderea conturilor de decontări interne pentru cheltuielile şi veniturile în valută locală:

481/W "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	=	481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	16.290.000

7. Anularea efectului dublării rulajelor conturilor de cheltuieli şi venituri pentru operaţiile în valută locală ca urmare a centralizării balanţei de verificare a subunităţii:

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	16.290.000
708 "Venituri din activităţi diverse"	=	708 "Venituri din activităţi diverse"	16.290.000

Scanned with OKEN Scanner

II. În contabilitatea subunității

1. Încasarea avansului în valută locală în sumă de 500 D.I.

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	419 "Clienți-creditori"	500 D.I.

2. Facturarea serviciilor de asistență tehnică în sumă de 7.500 D.I. din care: 70% în valută convertibilă (5.250 D.I. x 4 = 21.000 $) și 30% în valută locală: 2250 D.I.

411 "Clienți"	=	%		7.500 D.I.
		481/z	"Venituri din asistența tehnică și service-ul în străinătate în perioada postgaranției	5.250 D.I.
		708	"Venituri din activități diverse"	2.250 D.I.

3. Transferarea veniturilor în valută convertibilă SCE:

481/z "Venituri din asistența tehnică și service-ul în străinătate în perioada postgaranție"	=	411 "Clienți"	5.250 D.I.

4. Decontarea valutei locale cu clientul extern:

- Valută locală facturată .....2.250 D.I.
- Avans încasat .....500 D.I.
- Diferenţă de încasat .....1.750 D.I.

%	=	411 "Clienţi"	2.250 D.I.
419 "Clienţi - creditori"			500 D.I.
5124 "Conturi la bănci în devize"			1.750 D.I.

5. Cheltuielile locale efectuate în sumă de 2250 D.I.:

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	5314 "Casa în devize"	2.250 D.I.

6. Transferarea veniturilor în valută locală SCE:

708 "Venituri din activităţi diverse"	=	481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	2.250 D.I.

7. Transferarea cheltuielilor în valută locală SCE:

Scanned with OKEN Scanner

481/w "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	=	625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	2.250 D.I.

8. Închiderea conturilor de decontări interne pentru cheltuielile şi veniturile în valută locală:

481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	=	481/w "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	2.250 D.I.

Bilanţul întocmit de S.C.E. la sfârşitul exerciţiului în care s-a prestat serviciul de asistenţă tehnică prezintă aceleaşi date ca în cazul precedent:

BILANŢ
întocmit la 31.12.N

Activ		Pasiv	
Posturi	Lei	Posturi	Lei
5.124	12.010.000	121	12.010.000

Explicarea rezultatului:

a) Venituri:

- în valută convertibilă ..... 37.800.000 lei
- difer. curs valutar .....210.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

– în valută locală .....16.290.000 lei

Total .....**54.300.000 lei**

b) **Cheltuieli:**

– în lei în țară .....26.000.000 lei

– în valută locală (externe) .....16.290.000 lei

Total .....**42.290.000 lei**

c) **Rezultatul exercițiului .....12.010.000 lei**

În cazul activității de service, față de activitatea de asistență tehnică, apar în plus la cheltuieli consumurile interne de valori materiale (în deosebi piese de schimb și materiale de întreținere și reparații ș.a.). Acestea se evidențiază ca cheltuieli interne și au ca bază documentară lista de consumuri transmisă de subunitatea din străinătate.

În ce privește prețul extern, pe baza căruia se calculează veniturile, acesta poate fi stabilit fie pe lucrări, fie pe componente de bază ale acestora:

- asistență tehnică, sub forma tarifului în valută pe oră;

- materiale și piese de schimb, sub forma prețului extern de vânzare a acestora;

- transportul local, sub forma tarifului în valută pe km.

Scanned with OKEN Scanner

3.3.2.Contabilitatea activităţii de asistenţă tehnică şi de service în străinătate în perioada postgaranţie la exporturile în comision

Serviciile de asistenţă tehnică şi de service realizate în perioada postgaranţie în comision au ca suport juridic **contractul de comision** încheiat cu unităţile producătoare care asigură forţa de muncă, piesele de schimb, materialele de întreţinere şi reparaţii şi alte valori necesare şi **contractul extern de asistenţă tehnică şi de service** încheiat cu partenerii externi în contul unităţilor producătoare. Pentru serviciile prestate privind derularea activităţilor de asistenţă tehnică şi de service, S.C.E. percep unităţilor producătoare un comision calculat prin aplicarea unei cote procentuale asupra încasărilor valutare nete transformate în lei la cursul de la data facturării la extern.

Cheltuielile necesare desfăşurării activităţii se împart, ca şi în situaţiile precedente, în cheltuieli efectuate în ţară în lei de unităţile producătoare şi cheltuieli efectuate în străinătate în valută locală prin intermediul S.C.E. **Veniturile** se calculează la nivelul încasărilor valutare brute egale cu preţul extern convenit prin contractul extern, detaliat pe cele două componente: încasări valutare nete destinate să acopere cheltuielile interne în lei şi profitul unităţilor producătoare şi încasări în valută locală destinate să acopere cheltuielile externe.

Fiind vorba de operaţiuni realizate în comision, atât cheltuielile cât şi veniturile generate de derularea activităţii menţionate nu se reflectă la

Scanned with OKEN Scanner

S.C.E., ci la unităţile producătoare. La S.C.E. se reflectă în contabilitate doar veniturile proprii reprezentate de comisionul perceput unităţilor producătoare şi cheltuielile proprii de exploatare de natura cheltuielilor de administraţie şi conducere. Cheltuielile şi veniturile generate de derularea contractelor externe de asistenţă tehnică şi de service se reflectă la S.C.E. cu ajutorul conturilor de terţi.

Contabilitatea operaţiilor aferente se poate realiza, de asemenea, în mod centralizat sau descentralizat.

În varianta **contabilităţii centralizate** operaţiile care se reflectă la S.C.E. se referă la încasarea preţului extern în valută locală, în numerar, sub formă de avansuri, facturarea serviciilor de asistenţă tehnică şi de service partenerului extern, încasarea în ţară a preţului extern în valută convertibilă (încasările valutare nete) şi decontarea preţului extern cu unitatea producătoare.

Pentru exemplificare considerăm următoarele date referitoare la un contract extern de asistenţă tehnică şi de service derulat în comision de către o S.C.E. în Libia în exerciţiul N:

- preţul extern contractat 40.000$ din care: 30% se decontează în valută locală (1 dinar libian = 3 $ SUA) şi 70% în valută convertibilă;

- încasarea valutei locale se face în numerar de către responsabilul financiar al grupului astfel: 500 D.L. sub formă de avans, cursul dolarului la data încasării avansului 1.780 lei; 3.500 D.L. la fac-

Scanned with OKEN Scanner

turarea serviciilor, cursul dolarului la data facturării 1.800 lei;

- comisionul perceput de S.C.E. este de 5% din contravaloarea în lei a încasărilor valutare nete;

- cursul dolarului la data încasării valutei convertibile de la partenerul extern este de 1.810 lei, iar la data decontării contravalorii în lei a acesteia (minus comisionul S.C.E.) unității producătoare 1.820 lei;

- potrivit prevederilor contractului de comision încheiat toate diferențele de curs valutar rezultate din operațiile de decontare se reflectă în gestiunea S.C.E.

Operațiile contabile la S.C.E.

1. Încasarea avansului de către responsabilul financiar al grupului de asistență tehnică și de service din Libia:

500 D.L.x3 = 1.500$x1.780lei = 2.670.000lei:

542 "Avansuri de trezorerie"	=	419 "Clienți-creditori"	2.670.000

2. Facturarea serviciilor de asistență tehnică și de service partenerului extern:

- a) Valoarea facturată:
  40.000$x1.800lei = 72.000.000lei
- b) Valoarea în valută convertibilă (70%):
  28.000$x1.800lei = 50.400.000lei

Scanned with OKEN Scanner

- c) Comisio ı S.C.E. (5%)
  1.400$x1.800lei = 2.520.000lei
- d) Valoarea cuvenită unităţii producătoare
  (a-c).....69.480.000lei

411 "Clienţi"	=	%	72.000.000
		401 "Furnizori"	69.480.000
		704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	2.520.000

3. Încasarea facturii în valută locală în numerar de către responsabilul financiar al grupului:

- Val. facturată :
  4.000D.L. x 3 = 12.000$ x 1.800lei = 21.600.000 lei
- Avans încasat:
  500D.L. x 3 = 1.500$ x 1.800lei = 2.700.000 lei
- Dif.de încasat:
  3.500D.L. x 3 = 10.500$ x 1.800lei = 18.900.000 lei

%	=	411 "Clienţi"	2 1.600.000
419 "Clienţi creditori"			2.700.000
542 "Avansuri de trezorerie"	=		18.900.000

4. Încasarea facturii în valută convertibilă în ţară:

- Val.încasărilor : 28.000$x1.810lei = 50.680.000 lei
- Val.facturată : 28.000$x1.800lei = 50.400.000 lei
- Dcv(+) .....280.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	%	50.680.000
		411 "Clienţi"	50.400.000
		765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	280.000

5. Decontarea preţului extern cu unitatea producătoare:

a) Reţinerea din suma datorată a cheltuielilor externe în valută locală, justificate cu deconturi de cheltuieli de responsabilul grupului din străinătate:

- Valută cheltuită:
  4.000D.L. x 3 x 1.800lei/$ = 21.600.000lei

401 "Furnizori	=	542 "Avansuri de trezorerie"	21.600.000

b) Plata contravalorii în lei a valutei convertibile încasate în ţară minus comisionul S.C.E.: 28.000-1.400 = 26.600$

- Val. în lei la plată: 26.600$x1.820lei = 48.412.000lei
- Val. în lei la fact.: 26.600$x1.800lei = 47.880.000lei
- Dcv(-).....532.000lei

%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	48.412.000
401 "Furnizori"			47.880.000
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=		532.000

6. Calculul şi înregistrarea diferenţelor de curs valutar. Operaţia se face lunar, motiv pentru care diferenţele se calculează ca sold al conturilor în cauză (pentru contul 5124 se consideră că la sfârşitul lunii cursul este egal cu cel de la încasare):

765

- Dcv aferente avansului de trezorerie:
  - sold 542: 21.600.000 – 21.570.000 = SC 30.000lei
- Dcv aferente avansului încasat de la client:
  - sold 419: 2.700.000 – 2.670.000 = SD 30.000lei

542 "Avansuri de trezorerie"	=	765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"	30.000
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	419 "Clienţi creditori"	30.000

În urma operaţiilor efectuate, inclusiv cele presupuse de repartizare a cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului şi de înglobare a veniturilor în rezultate, bilanţul S.C.E. se prezintă astfel:

BILANŢ

încheiat la 31.12.N

Activ		Pasiv	
Posturi	Lei	Posturi	Lei
512	2.268.000	121	2.268.000

Scanned with OKEN Scanner

Explicarea rezultatului

a) Venituri din comision de export (C.ct.704) 2.520.000

b) Diferenţe de curs valutar:

- cheltuieli (D.ct.665) 562.000
- venituri (C.ct.765) 310.000

Total 252.000

c) Rezultatul financiar (a-b).....2.268.000

În varianta **contabilităţii descentralizate** relaţiile dintre S.C.E. şi subunităţi se urmăresc, ca şi până acum, cu ajutorul contului 481 "Decontări între unitate şi subunităţi", cu dezvoltare pe conturi analitice de gradul II similar serviciilor pe cont propriu:

- 481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie";
- 481/w "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în perioada postgaranţie"

Menţinând datele şi condiţiile exemplului precedent, contabilizarea operaţiilor în varianta descentralizată la serviciile în comision se prezintă astfel:

I. În contabilitatea SCE

1. Facturarea serviciilor de asistenţă tehnică şi de service:

- a) Valoarea facturată:
  40.000 $ x 1800 lei = 72.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

- b) Valoarea în valută convertibilă (70%):
  ..... 5.040.000 lei
- c) Comision SCE (5%):
  ..... 2.520.000 lei
- d) Valoarea cuvenită unității producătoare (a-c):
  ..... 69.480.000 lei

481/z "Venituri din asis– tența tehnică și service-ul în străinătate în perioada postgaranție"	=	%		72.000.000
		401 "Furnizori"		69.480.000
		704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate		2.520.000

2. Încasarea în țară a părții în valută convertibilă: 40.000 $ x 70% = 28.000 $:

- Val. în lei la încasare:
  28.000 $ x 1810 lei = 50.680.000 lei
- Val. în lei la factur.:
  28.000 $ x 1800 lei = 50.400.000 lei
- Dcv(+).....280.000 lei

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	%		50.680.000
		481/z "Venituri din asistență tehnică și service-ul în străinătate în perioada postgaranție"		50.400.000
		765 " Venituri din diferențe de curs valutar		280.000

3. Reţinerea cheltuielilor externe în valută locală din datoria faţă de unitatea producătoare: 4000 D.L. x 3 = 12.000 $

– Val. în lei: 12.000 $ x 1700 lei = 21.600.000 lei

401 "Furnizori"	=	481/w "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie	21.600.000

4. Închiderea conturilor de decontări pentru cheltuielile şi veniturile în valută locală:

481/w "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	=	481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	21.600.000

5. Plata către furnizorul intern a valutei convertibile încasate minus comisionul SCE: 2800 $ - 1400 $ (5%) = 26.600 $:

– Val. în lei la plată:
26.600 $ x 1820 lei = 48.412.000 lei

– Val. în lei la fact.:
26.600 $ x 1800 lei = **47.880.000 lei**

– Dcv(–).....532.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

%	=	5121 "Conturi la bănci în lei	48.412.000
401 "Furnizori"			47.880.000
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			532.000

II. În contabilitatea subunităţii

1. Încasarea avansului în valută locală de 500 DL de la beneficiarul extern:

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	419 "Clienţi-creditori"	500 D.L.

2. Facturarea serviciilor de asistenţă tehnică şi de service beneficiarului extern şi transmiterea facturii cu notă de debitare SCE: 40.000 $: 3 = 13.333,33 D.L.

411 "Clienţi"	=	481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	13.333,33 D.L.
481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	=	411 "Clienţi"	13.333,33 D.L.

Scanned with OKEN Scanner

3. Încasarea facturii externe în valută locală, după reţinerea avansului: 4000 DL – 500 DL = 3500 DL

%	=	411 "Clienţi"	4.000 D.L.
419 "Clienţi - creditori"			500 D.L.
5124 "Conturi la bănci în devize "			3.500 D.L.

4. Înregistrarea cheltuielilor externe în valută locală în sumă de 4.000 D.L.:

481/w "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	=	5314 "Casa în devize"	4.000 D.L.

5. Închiderea conturilor de decontări pentru cheltuielile şi veniturile în valută locală în sumă de 4000 D.L.:

481/z "Venituri din asistenţa tehnică şi service-ul în străinătate în perioada postgaranţie"	=	481/w "Cheltuieli cu asistenţa tehnică şi service -ul în străinătate în perioada postgaranţie"	4000 D.L.

Rezultatul final al operaţiilor este identic cu cel calculat în varianta contabilităţii centralizate adică:

Scanned with OKEN Scanner

- disponibilităţile în contul 512..... 2.268.000 lei
- rezultatele financiare (sold cont 121) .... 2.268.000 lei

Desigur că, metodologia contabilă în varianta contabilităţii descentralizate poate îmbrăca aspecte diferite faţă de cea prezentată, în principal în funcţie de prevederile contractelor externe şi de modul de reglementare a evidenţei diferitelor elemente patrimoniale de către S.C.E.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

N. Feleagă, I. Ionaşcu — Contabilitate financiară, Vol. 1-3, Editura Economica, Bucureşti, 1993.

M. Ristea — Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994.

I. Stoian, Al. Deteşan, ş.a. — Ghidul lucrătorului de comerţ exterior, Revista Economica, Bucureşti, 1983.

D. Vişan — Noul sistem contabil în comerţul exterior, Editura Economica, Bucureşti, 1994.

D. Vişan, G. Zeicu — Contabilitatea activităţii de comerţ exterior şi cooperare economică internaţională, Tipografia ASE, 1988.

D. Vişan, M. Dumitrana, G. Zeicu — Contabilitatea activităţii de comerţ exterior şi cooperare economică internaţională, Tipografia ASE, 1989.

Scanned with OKEN Scanner

Al. Vorzsák — Marketingul exporturilor complexe, Biblioteca organizării şi conducerii ştiinţifice, Bucureşti, 1979.

M. F. — Sistemul contabil al Agenţilor Economici, Editura Economica, Bucureşti, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

Editura Economică

Apariţii editoriale în perioada iulie – septembrie 1995

- **Geert Hofstede – Viaţa într-o lume multiculturală: înţelegerea programării noastre mentale** (traducere din engleză) – *Amplu studiu al unuia dintre cei mai mari specialişti occidentali în manegement asupra evoluţiei artei conducerii.*
- **Ion Purcaru – Memorator de formule matematice** – *Prima lucrare de acest gen ce se va publica în România, un adevărat lexicon al formulelor matematice uzitate în afaceri.*
- **Gh. Caraiani, C. Cazacu – Zonele libere** – *Amplă lucrare de prezentare a particularităţilor legislaţiei în fiecare zonă liberă de pe glob.*
- **N. N. Constantinescu – Reformă si redresare** – *Continuare a studiilor celebrului economist asupra procesului reformei economice în România şi problemele încă nesoluţionate ale redresării.*
- **Maria Mureşan – Istoria economiei naţionale** – *Sinteză a evoluţiei economiei de-a lungul vremurilor, suport pentru învăţăminte necesare în tranziţie.*
- **Mircea Bulgaru – Dreptul de a mânca** – *Meditaţie gravă asupra problemelor acute ale alimentaţiei pe glob, un semnal de alarmă asupra stării alimentaţiei în perioada de tranziţie.*
- **S. Ciurea, N. Drăgulănescu – Managementul calităţii totale** – *Amplă analiză a regulilor şi normelor europene în domeniul calităţii*
- ***** – Procese şi politici macroeconomice ale tranziţiei** – *Evaluarea competentă a stadiului tranziţiei efectuat de un reputat colectiv de specialişti.*
- Simona Gaftoniuc – **Finanţe internaţionale** – *Tratare sistematică a universului fascinant al finanţelor internaţionale.*
- **G. Saporta, V. Stefănescu – Probabilităţi, analiză a datelor şi statistică** (traducere din franceză) – *Prezentare a tehnicilor cele mai moderne utilizate în analiza cantitativă a proceselor economice.*
- ***** – Socul pieţei** (traducere din germană) – *Studiu la zi al mersului reformelor în Centrul şi Estul Europei efectuat de un grup de specialişti occidentali reuniţi în Grupul AGENDA (Viena)*
- **M. Toma, P. Brezeanu – Gestiunea financiară a întreprinderii** – *Abordare practică a problemelor specifice financiare la nivel microeconomic.*
- **Al. Isaic-Maniu şi colectiv – Statistica pentru afaceri** – *Lexicon de tehnici statistice pentru uzul oamenilor de afaceri, a.b.c-ul evaluărilor personale ale managerului începător.*

Scanned with OKEN Scanner

EDITURA ECONOMICĂ

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973-9198-12-0

PREȚ 6000